

المحاسبة المالية

دراسات في القياس والتحليل المحاسبي

دكتور خيرت ضيف
دكتور أحمد نور
دكتور أحمد بسيوني

الدار الجامعية
للطباعة والنشر
بيروت . ص . ب : ٩٢٢٣

١٩٨٤

المحاسبة المالية

دراسات في القياس والتحليل المحاسبي

دكتور خيرت ضيف
دكتور أحمد نور
دكتور أحمد بسيوني

١٩٨٤

الدار الجامعية
للطباعة والنشر
[illegible]





مقدّمة

يعالج هذا الكتاب موضوع المحاسبة المالية، ويتناول بالدراسة مشاكل قياس الدخل المحاسبي، وتقييم الأصول والإلتزامات، ومشاكل الإفصاح عنها في القوائم المالية، وتحليل ودراسة تلك القوائم. وقد كان تركيزنا عند كتابة هذا الكتاب منصباً حول دراسة المفاهيم المحاسبية التي تنطوي عليها النظرية المخاسبية، وتحليل المشاكل التي تنتج عن إستخدام تلك المفاهيم في مجال المحاسبة. وقد عرضنا في بداية هذا الكتاب ببساطة للمحاولات التي تجري لصياغة إطار عام للنظرية المحاسبية، وبينا وجهة نظرنا في هذا الموضوع.

ولم تقتصر مناقشتنا للمشاكل المحاسبية المختلفة المعروضة في هذا الكتاب على إستعراض المبادىء والمفاهيم المقبولة بواسطة جمع كبير من المحاسبين. ولكننا حاولنا إستعراض مختلف وجهات النظر بالنسبة لكل موضوع، على أساس أنه من الضروري، في هذه المرحلة من دراسة المحاسبة، تشجيع الطلاب والدارسين على المشاركة في التقييم الإنتقادي للمبادىء المحاسبية. هذا بالإضافة إلى ضرورة إلمام دارسي المحاسبة بالجدل العلمي ونقاط الضعف الرئيسية التي تنطوي عليها المبادىء المحاسبية المتعارف عليها، وفي نفس الوقت فانه من الضروري أن يتوفر لدى هؤلاء الدارسين الأسس التحليلية التي تمكنهم من المشاركة في هذا التحليل الإنتقادي، وذلك حتى يتضح لهم أن معظم المشاكل الجدلية في المحاسبة تتركز حول أمور ومواضيع لا يوجد لها حلول وحيدة وبسيطة.

ويشتمل هذا الكتاب على تسعة عشر فصلاً موزعة على سبعة أبواب رئيسية، وقد خصص الفصلين الأول والثاني اللذين يتكون منهما الباب الأول لتعريف

المحاسبة، وبيان الإطار الذي تعمل فيه وكيفية تأثيرها فيه وتأثرها به وعرض الإطار النظري للمحاسبة المالية والدراسات التي تمت في هذا الصدد وكيفية التوفيق بينها.
وقد خصصت الفصول الثلاثة التالية من الثالث حتى الخامس والتي يشتمل عليها الباب الثاني لدراسة مشاكل قياس الدخل المحاسبي، وكيفية تحقق الإيرادات والمصروفات في المحاسبة، وكيفية إجراء المقابلة السليمة بينهما، وإعداد القوائم المالية. وقد ركزنا في هذا الباب على مشاكل قياس الدخل في المنشآت الصناعية. وقد بينا في هذا الباب كيف تتأثر عملية قياس الدخل بالمبادىء والفروض والمعتقدات المحاسبية التي سبق عرضها في الباب الأول.

أما الأربعة فصول التالية من الفصل السادس حتى الفصل التاسع، والتي يتكون منها الباب الثالث فقد خصصت لدراسة الميزانية العمومية كتقرير عن المركز المالي للمنشأة، والمشاكل المحاسبية المتعلقة بالأصول قصيرة الأجل، وخاصة في مجال التحقق والتقييم والإفصاح عنها في الميزانية.

ويختص الفصلين العاشر والحادي عشر واللذين يتكون منهما الباب الرابع بدراسة مشاكل التحقق والتقييم المتعلقة بالأصول طويلة الأجل الملموسة، وكيفية الإفصاح عن تلك العناصر في الميزانية العمومية.

أما الفصلين الثاني عشر والثالث عشر والتي يتكون منها الباب الخامس فقد خصصت لدراسة المشاكل المحاسبية المتعلقة بالإلتزامات قصيرة الأجل والإلتزامات طويلة الأجل، وحقوق الملكية في الأنواع المختلفة من المشروعات، وبإستكمال مناقشة هذه الموضوعات تكتمل مناقشة جميع عناصر الميزانية العمومية.

وقد خصصت الفصول الثلاثة التالية من الفصل الرابع عشر حتى الفصل السادس عشر والتي يشتمل عليها الباب السادس لدراسة مشاكل تحقق الإيرادات وإعداد القوائم المالية بإستخدام أسس تحقق مختلفة غير أساس الإستحقاق (أو الأساس البيعي الذي يستخدم بالنسبة لمعظم المنشآت التجارية والصناعية)، وذلك حتى تكتمل مناقشة تحقق الإيرادات والمصروفات وتقييم عناصر الميزانية بالنسبة لمختلف أنواع المشروعات. وقد عرضنا في تلك الفصول الثلاثة لكيفية تحقق

الإيرادات بالنسبة لعقود المقاولات طويلة الأجل، وبالنسبة لعمليات البيع بالتقسيط التي تمتد لآجال طويلة، وبالنسبة لمنشآت المهن الحرة.

أما الفصول الثلاثة السابع عشر والثامن عشر والتاسع عشر والتي يتكون منها الباب السابع فقد خصصت لدراسة موضوع تحليل وإستقراء القوائم المالية. وقد عرضنا أولاً لتحليل البيانات المحاسبية بقصد الوصول إلى القوائم المالية في حالة عدم إكتمال الدفاتر المحاسبية. وبعد ذلك عرضنا لكيفية دراسة القوائم المالية المختلفة، ثم تناولنا في الفصل التاسع عشر كيفية إعداد قوائم التدفقات المالية والنقدية.

وقد كتب الأبواب الخمسة الاولى حتى الفصل الثالث عشر الأستاذ الدكتور احمد نور والدكتور احمد بسيوني اما البابين السادس والسابع فقد كتبهم الأستاذ الدكتور خيرت ضيف.

وقد حاولنا، قدر الإمكان، أن يكون العرض واضحاً وعملياً وأن يشتمل على مجموعة من الأمثلة الإيضاحية والتطبيقات العملية الضرورية لإستيعاب المادة العلمية المعروضة، هذا بالإضافة إلى إشتمال كل فصل من الفصول المعروضة على مجموعة من الأسئلة النظرية والتطبيقات العملية التي تساعد على قياس مدى إستيعاب المادة العلمية المعروضة.

والله نسأل السداد والتوفيق؟

بيروت في اول يناير ١٩٨٤

المؤلفون



البَابُ الأوَّل

يختص هذا الباب بمناقشة الإطار الذي تعمل فيه المحاسبة المالية حيث توضح فيه أهداف المحاسبة المالية والتفرقة بين المحاسبة الداخلية والمحاسبة الخارجية التي تختص بإعداد التقارير الخارجية وأهداف تلك التقارير. ويعالج هذا الباب بصفة عامة الإطار الفكري للمحاسبة المالية ويوضح المقصود بالمبادىء المحاسبية المقبولة، ومصادرها والمنظمات المهنية والعلمية التي تساهم في وضع وتطوير تلك المبادىء. وينقسم هذا الباب إلى فصلين يعالج الفصل الأول منها موضوع تعريف المحاسبة واهدافها ومبادئها والمنظمات المهنية والعلمية المسؤولة عن بلورة وتطوير تلك المبادىء، وسنعرض في هذا الفصل لأهم الدراسات التي أجريت في مجال وضع إطار فكري للمحاسبة المالية، وذلك بغية الوصول إلى إطار مبسط لها يخدم في فهم باقي فصول هذا الكتاب، وهو ما عرضنا له بالتفصيل في الفصل الثاني على النحو الوارد بالتفصيل في الصفحات التالية:



الفصل الأول

في
تعريف المحاسبة واهدافها

١ ــ مقدمة:

يختص هذا الفصل بالتعريف بالمحاسبة المالية وتحديد أهدافها وتحديد الإطار الذي تعمل فيه وتوضيح مصادر المعرفة المحاسبية، وتحديد المبادىء المقبولة وتحديد المقصود بكل منها في مجال الممارسة العملية. وتنطوي خطة الدراسة في هذا الفصل أولاً على تعريف المحاسبة المالية وتحديد أهدافها والتفرقة بين المحاسبة الداخلية والمحاسبة الخارجية التي تهدف إلى إعداد التقارير والقوائم الخارجية. ونعرض بعد ذلك لمراجعة القوائم المالية ونبين أهمية وجود مبادىء محاسبية متعارف عليها في هذا الصدد، ثم نتناول موضوع الإطار الذي تعمل فيه المحاسبة ومدى تأثرها به وتأثيرها فيه.

ونعرض بعد ذلك بإختصار لدور الجهات والمنظمات المهنية والعلمية التي تساهم في إرساء وتطوير مبادىء المحاسبة المقبولة. ونتناول بعد ذلك الدراسات التي أجريت في الولايات المتحدة الأميركية لصياغة إطار فكري للمعرفة المحاسبية، وذلك كمقدمة ضرورية لما نتصور أنه يمثل إطاراً فكرياً للمحاسبة المالية يخدم في فهم الموضوعات المعروضة في هذا الكتاب بالتفصيل.

٢ ــ تعريف المحاسبة وأهدافها:

تعرف المحاسبة بأنها «عملية تحديد وقياس وتوصيل معلومات إقتصادية يمكن إستخدامها في عملية التقييم وإتخاذ القرارات بواسطة من يستخدمون هذه المعلومات»[1].

---

(1) American Accounting Association **"A statement of Basis Accounting Theory"** New York, 1960

ويقع على عاتق المحاسبين تحديد المعلومات والبيانات اللازم توفيرها، وينبغي أن يكون هذا التحديد عملية مستمرة نظراً للحاجات المستمرة والمتطورة من البيانات. وتتطلب المهام المتعلقة بقياس وتوصيل المعلومات المفاضلة بين العديد من الأساليب والإجراءات التي يمكن إستخدامها. وينطبق التعريف السابق للمحاسبة على جميع أنشطة إنتاج وتوصيل المعلومات في مختلف أنواع المشروعات مهما إختلف شكلها القانوني أو طبيعة النشاط الذي تمارسه. ويقصد بمن يستخدمون البيانات المحاسبية كل الجهات التي يكون من المتوقع أن تستخدم تلك المعلومات في عمليات الدراسة والتحليل وإتخاذ القرارات. وتتضمن تلك الجهات الملاك (المستثمرين) الحاليين والمتوقعين، الدائنين والموردين، الإدارة، الأجهزة الحكومية، العاملون والمنظمات العمالية والمستهلكين.

وقد تطورت الإجراءات المحاسبية المتعلقة بتوفير وتوصيل البيانات تطوراً كبيراً خلال القرون الماضية، فبعد أن كان النظام المحاسبي يتصف بالبساطة والسهولة في أولى مراحل تطور المحاسبة، أصبح ينطوي الآن في معظم الدول المتقدمة على إستخدام الحاسبات الإلكترونية في تسجيل وتبويب وتحليل وتلخيص المعلومات. ورغم هذا التغير في الأسلوب فقد ظل الهدف من المحاسبة كما هو من حيث توفير المعلومات المحاسبية التي تفي بإحتياجات من يستخدمون تلك المعلومات. وقد كان هذا التطور في الإجراءات والأساليب يسعى بإستمرار للوفاء بالإحتياجات المتطورة والمتزايدة من البيانات المحاسبية.

ونظراً لأن الجهات التي تستخدم القوائم والبيانات المالية قد تكون جهات خارجية عن المنشأة أو جهات داخلية بها، فقد تواضع الكتاب على تقسيم المحاسبة إلى فرعين: المحاسبة الإدارية أو الداخلية **Managerial Accounting** والمحاسبة المالية أو الخارجية **Financial Accounting** . وتعمل المحاسبة الإدارية أو الداخلية على توفير البيانات والمعلومات إلى الإدارة الداخلية في الوحدة الإقتصادية وذلك لإستخدامها في أغراض تخطيط ورقابة العمليات المختلفة. ويكون توفير هذا النوع من البيانات والمعلومات عملية مستمرة تساعد على إتخاذ كثير من القرارات الروتينية وغير الروتينية، وحل كثير من المشاكل التي تواجه الإدارة في أعمالها اليومية. أما المحاسبة المالية فهي تختص أساساً بتوفير البيانات والمعلومات التي تحتاجها الجهات

الخارجية، وذلك لإستخدامها في إتخاذ كثير من القرارات التي تقوم تلك الجهات بإتخاذها. ومن بين القرارات التي تستخدم تلك البيانات في إتخاذها قرارات الإستثمار وقرارات الإقراض وغيرها. ويختص هذا الكتاب أصلاً بمعالجة موضوع المحاسبة المالية، أما موضوع المحاسبة الإدارية فنجد له تفصيلاً في كتابات أخرى[1].

وطالما أن إهتمامنا هنا منصب على المحاسبة المالية فنركز على المبادىء المحاسبية ومعايير الافصاح التي تعمل على توفير البيانات المالية الملائمة والمعدة في الوقت الملائم لإستخدام الجهات الخارجية. وتزداد أهمية المحاسبة المالية في الوقت الحاضر في جميع أنحاء العالم، وبصفة خاصة في دولة مثل مصر نظراً لزيادة دور الدولة في النشاط التجاري والصناعي. إن من حق الدولة والمجتمع بصفة عامة التحقق من أن المشروعات العاملة فيها تعمل بكفاءة وبشكل متجانس مع أهداف المجتمع. وليس من المتصور أن يتحقق هذا الهدف دون وجود هيكل نظري ملائم من المبادىء المحاسبية المتفقة مع ظروف ومفاهيم المجتمع والتي تؤدي إلى المساعدة على توفير البيانات اللازمة للمجتمع. وينبغي أن يكون هذا الهيكل مرنا بحيث يمكن تغييره وتطويره بما يلائم ظروف المجتمع المتغيرة.

ويتضح من التعريف السابق للمحاسبة ومن التفرقة بين المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية، أن الهدف الأساسي للمحاسبة المالية هو إعداد التقارير المالية. وينبغي أن توفر تلك التقارير معلومات مفيدة للمستثمرين والدائنين الحاليين والمحتملين، وأي مستخدمين آخرين للبيانات في إتخاذ قرارات الإستثمار أو الاقراض أو أي قرارات أخرى. ومن الضروري أن تكون تلك المعلومات مفهومة لهؤلاء الذين يدركون مجال الأعمال والأنشطة الإقتصادية، والذين يرغبون في دراسة المعلومات بجهد معقول. ويعتبر المستثمرون والدائنون الحاليون والمحتملون (ومستشاروهم) أهم من يستخدمون القوائم المالية. وتمثل القوائم المالية أهم مصدر للمعلومات المالية بالنسبة لتلك الجهات. ومن ناحية أخرى فإن كثير من الجهات الأخرى تستخدم البيانات الواردة في القوائم المالية مثل إدارة المنشأة، وأجهزة الضرائب والأجهزة الحكومية، وبورصة الأوراق المالية، والعاملون، ورجال القانون،

---

(١) دكتور أحمد نور «**المحاسبة الإدارية وبحوث العمليات**» دار المعرفة الجامعية ١٩٨١.

والمنظمات العمالية والإتحادات والروابط والغرف التجارية وغيرها. وقد يتوافر بالنسبة لبعض تلك الجهات الأخرى غير المستثمرين والدائنين مصادر أخرى للمعلومات غير القوائم المالية المتعارف عليها. ونتيجة لذلك فإن أهداف القوائم المالية المتعارف عليها تركز بصفة أساسية على إحتياجات المستثمرين والدائنين لأن إحتياجات تلك الجهات من المعلومات تكون مفهومة بدرجة أكبر من غيرها من الجهات التي أشرنا اليها. ولكن يمكن القول بصفة عامة أن تلك القوائم المالية تشبع معظم الإحتياجات المعروفة من البيانات.

وتعتبر إدارة المنشأة هي المسؤولة أساساً عن إعداد تلك القوائم المالية ويرغب المستثمرون والدائنون في التحقق من أن إدارة المنشأة قد قامت بهذا العمل على أساس موضوعي دقيق، ويتطلب هذا التحقق وجود مجموعة من المبادىء المحاسبية المقبولة التي تعد القوائم المالية على أساسها. وتعبر هذه المبادىء عن إتفاق جمع من المحاسبين في وقت معين على ماهية الموارد الإقتصادية والإلتزامات التي ينبغي تسجيلها كأصول أو إلتزامات بواسطة المحاسبة المالية، وماهية التغيرات في الأصول والإلتزامات التي ينبغي تسجيلها ومتى يجب تسجيل هذه التغيرات، وكيفية قياس الأصول والإلتزامات والتغييرات التي تطرأ عليها، وماهية المعلومات التي يجب الإفصاح عنها وكيفية إعدادها. وسنعرض بالتفصيل في هذا الفصل للمبادىء المحاسبية المتعارف عليها عند عرض موضوع الإطار النظري للمحاسبة المالية. كما يتطلب التحقق من إعداد القوائم بطريقة موضوعية ضرورة قيام جهة خارجية مستقلة ومحايدة وعلى درجة من العلم والخبرة بفحص تلك القوائم، ومن هنا ظهرت مهنة مراجعة الحسابات، وذلك للقيام بفحص إنتقادي للقوائم المالية وإعداد تقرير بنتيجة هذا الفحص، يساعد على زيادة درجة الإعتماد على القوائم المالية.

٣ ــ مراجعة القوائم المالية:

سبق أن بينا أن المحاسبة المالية تهدف إلى التعبير الصادق عن عمليات المشروعات المختلفة وعن مراكزها المالية. ومن الملاحظ أن هذه المشكلة تزداد تعقيداً كلما كبرت المشروعات وتعقدت عملياتها، وهي السمة الغالبة لمعظم المشروعات في الوقت الحاضر. وحتى يمكن التحقق من الوصول إلى هدف التعبير الصادق عن

نتيجة العمليات والمركز المالي ينبغي أن تخضع تلك القوائم للفحص والمراجعة من جانب مراجع حسابات خارجي محايد ومستقل وكفء. ومن الضروري أيضاً توافر هيكل نظري منطقي ملائم ومتجانس للمعرفة المحاسبية التي ترشد كل من المحاسبين والمراجعين في سبيل الوصول إلى هذا الهدف. وينبغي أن يكون هذا الهيكل النظري للمعلومات المحاسبية واقعياً من ناحية البيئة الإقتصادية التي يستخدم فيها، كما يتعين أن يأخذ في الإعتبار حاجات المستخدمين الرئيسيين للقوائم المالية.

وتعتبر القوائم المالية التي يقوم المحاسبون بإعدادها في منتهى الأهمية في عملية إدارة الإقتصاد القومي بصورة ناجحة. وتعتمد كثير من الجهات وبصفة خاصة رجال الإقتصاد والمستثمرين ورجال البنوك ونقابات العمال والمسؤولين الحكوميين على تلك القوائم ويعتبرونها بمثابة ملخصات صادقة ومعبرة عن العمليات المالية اليومية للمشروع. ومن ناحية أخرى فان تلك الجهات تستخدم البيانات التي تشتمل عليها تلك القوائم المالية كأساس للتنبؤ بالمؤشرات الإقتصادية المستقبلة. ونتيجة لذلك فإن الأمر لم يعد قاصراً بالنسبة للمحاسبين على تقديم التقارير التاريخية في الوقت الملائم وتقديم تفسيرات ملائمة لتلك التقارير، وإنما المساعدة أيضاً في الوصول إلى تقديرات ملائمة للعمليات المستقبلة. ونتيجة لذلك فإن المحاسبة وما تقوم عليه من مبادىء نظرية لها دور فعال في عملية الإدارة الإقتصادية لموارد المجتمع.

وتساعد عملية مراجعة البيانات المالية على دعم الثقة في البيانات المالية، كما تؤدي إلى تحسين الدور الذي تقوم به تلك البيانات في عملية الإدارة الإقتصادية. وينبغي أن يتحقق مراجع الحسابات من إستخدام مبادىء المحاسبة المقبولة عند إعداد القوائم المالية، ومن المتفق عليه مهنياً أنه ينبغي أن يشير مراجع الحسابات في تقريره عن نتيجة الفحص إلى أن القوائم المالية قد تم إعدادها وفق المبادىء المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، ويشير إلى أي تغيير في إستخدام تلك المبادىء عن السنوات السابقة، ويوضح تأثير ذلك التغيير على كل من المركز المالي ونتيجة أعمال المشروع. وينظم قيام المراجعين بمهامهم ويحدد مستوى آداء هذه المهام معايير المراجعة المتعارف عليها والتي تضعها وتفسرها الجمعيات المهنية المشرفة على مهنة المراجعة. كما ينظم

هذه المهنة من ناحية أخرى دستور خاص وقواعد أخلاقية خاصة تكفل تحقيق أعمال المراجعة بموضوعية وحياد وإستقلال وكفاءة. وتساعد عملية مراجعة وفحص القوائم المالية على التوفيق بين المصالح المتعارضة في مجال إعداد وإستخدام القوائم المالية. فقد يحدث في بعض الحالات تضارباً في المصالح بين إدارة المنشأة التي تقوم بإعداد القوائم المالية وبين بعض الأشخاص والجهات التي تستخدم تلك القوائم، فعلى سبيل المثال قد تقوم المنشأة وهي بصدد تقديم طلب الحصول على قرض من البنك بتحسين صورة مركزها المالي، أو قد تأخذ الجانب التفاؤلي في عرض مركزها المالي، كما قد تقوم المنشأة التي ترغب في زيادة رأسمالها عن طريق طرح أسهمها للإكتتاب العام بالمبالغة في إظهار مقدرتها الإيرادية. ويعمل وجود مراجع الحسابات الخارجي على حماية من يستخدمون القوائم المالية من هذا الإنحياز الطبيعي أو من سوء العرض المتعمد للقوائم المالية عن طريق فحص هذه القوائم، والأدلة المدعمة لها والتي تقوم إدارة المنشأة بإعدادها. ويقوم مراجع الحسابات بابداء رأيه المهني حول مدى صدق تمثيل القوائم المالية، وذلك بعد قيامه بالفحص الضروري والملائم للتحقق من ذلك. ويتطلب قيام مراجع الحسابات بهذه المهمة ليس فقطوجود مهنة قوية ومستقلة للمحاسبة والمراجعة، وإنما أيضاً وجود هيكل من المباديء المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، وذلك لإستخدامها كمرشد لإعداد وفحص ومراجعة القوائم المالية كما سبق أن ذكرنا. ويؤدي إعداد القوائم المالية وفق مباديء المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً إلى التأكد من قابلية تلك القوائم للمقارنة. وإذا كانت القوائم المالية قابلة للمقارنة فسيكون المستثمرون في وضع أفضل من ناحية تكوين رأي عن المشروعات الأفضل في مجال الإستثمار وما يحققه من عائد.

ونظراً لأهمية القيام بأعمال فحص القوائم المالية ومراجعتها للمجتمع فإن معظم دول العالم تقوم بتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة كمهنة مستقلة لها دستورها وقواعدها الأخلاقية الخاصة. وتقوم تلك المهنة من ناحية أخرى بوضع الإطار التعليمي الذي ينبغي توافره فيمن يقوم بممارستها. كما تحدد المهنة المتطلبات المطلوبة من ناحية الخبرة والإستقلال والحياد وغيرها من الأمور التي تدعم التنظيم المهني،

وتحافظ على إستقلال المهنة وتمكنها من آداء دورها في حماية موارد المجتمع، وتوجيه استثماراته بشكل يحقق استغلال الموارد المتاحة أفضل إستغلال[1].

٤ ــ الإطار الذي تعمل فيه المحاسبة:

سبق أن بينا أن المحاسبة المالية تهدف إلى تزويد الجهات المهتمة بأعمال المشروعات بالبيانات الكمية (القابلة للقياس الكمي) التي تساعدهم على إتخاذ القرارات المتعلقة بتخصيص الموارد في المشروعات المختلفة. وتقوم المحاسبة في سبيل تحقيق هذا الهدف بتجميع جميع العمليات والوقائع التي تحدث أثناء الفترة المحاسبية. ومن خلال عمليات القياس والتلخيص والتصنيف يتم تجميع البيانات التي تنطوي عليها جميع الوقائع والأحداث في عدد محدود ومترابط من البيانات لها دلالة محددة، وحينما يتم عرض تلك البيانات في صورة تقارير مالية، فانها تصف الحالة المالية المنشأة. وتحدد بدقة نتيجة عملياتها خلال فترة معينة. ومن ناحية أخرى تعتبر المحاسبة بمثابة نظام للمعلومات نظراً لأنها تقوم بتجميع وتوصيل المعلومات الإقتصادية المتعلقة بالوحدة الإقتصادية أو غيرها من الوحدات إلى جهات متعددة تهتم بأعمال وأنشطة تلك الوحدات.

وتعتبر المحاسبة طبقاً لهذا المفهوم نظام قياس وإتصال نظراً لقيامها بقياس الآثار المترتبة على عمليات الوحدات الإقتصادية وتجميعها، وتوصيلها إلى الجهات المهتمة بأعمال تلك الوحدات. وقد ترتب على زيادة حجم المشروعات وتعقد أعمالها وتعدد الجهات المهتمة بها وتنوع إهتماماتها زيادة مسؤولية مهنة المحاسبة في الوقت الحاضر عن أي وقت مضى. وتقوم المحاسبة المالية بتوفير البيانات المالية عن أعمال المشروع ككل أو عن أجزاء منه، وتكون تلك البيانات متاحة لإستخدام كل من الجهات الداخلية والخارجية المهتمة بأعمال المشروع كما سبق أن ذكرنا.

وتتأثر المحاسبة شأنها في ذلك شأن غيرها من العلوم الإنسانية بالإطار أو البيئة التي تعمل فيها. وتشتمل البيئة التي تعمل فيها المحاسبة على الأوضاع الإجتماعية

---

(١) دكتور أحمد نور «**مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والتطبيقية**» دار المعرفة الجامعية ـ سوتر ـ اسكندرية ١٩٨١.

والإقتصادية والسياسية والقانونية السائدة، وما تنطوي عليه من قيود وآثار تنعكس بالضرورة على المحاسبة . ويختلف تأثير تلك الأوضاع والعلاقات من فترة إلى أخرى، ونتيجة لذلك فإن أهداف المحاسبة وبعض إجراءاتها تتعرض للتطوير المستمر بما يتلائم مع التطور في الظروف والأوضاع الإجتماعية والإقتصادية السائدة. وهناك كثير من العوامل الخارجية التي تؤثر على المحاسبة وسنعرض لبعض هذه العوامل على سبيل المثال. إن أول العوامل البيئية التي أثرت على المحاسبة يتعلق بندرة موارد الإنتاج. لقد اعترفت المحاسبة منذ زمن طويل بندرة عوامل الإنتاج. وطالما أن موارد الإنتاج تتصف بالندرة فمن الضروري التركيز على تحقيق الإستغلال الأمثل لتلك الموارد، أو بعبارة أخرى تحقيق الكفاءة في إستغلال تلك الموارد، وبالتالي ضرورة التفرقة بين المنشآت التي تحقق الكفاءة وتلك التي لا يتوافر فيها الكفاءة وتشجيع المنشآت التي تتصف بالكفاءة. وكان من نتيجة ذلك التركيز على هدف الربح بإعتباره مؤشراً للنجاح والكفاءة. ومن ناحية أخرى فإن المحاسبة تقيس تكلفه الموارد والمجهودات المستخدمة في إنتاج السلع والخدمات، كما تهتم المحاسبة بتوضيح الآثار المترتبة عن إنتاج السلع والخدمات بالنسبة لما تحققه من نتائج.

ومن العوامل الخارجية الأخرى التي أثرت على المحاسبة في الدول الغربية إحترام الممارسة المحاسبة لما يعتبره المجتمع حقوقاً للملكية ينبغي صيانتها والتقرير عنها وأخذها في الإعتبار ما يعتبره المجتمع ذو قيمة، ومراعاة إعتبارات الصدق والعدالة السائدة في المجتمع، كما أن المحاسبة تفترض أمانة ونزاهة القائمين على العمل في المشروعات المختلفة، وأن تصرفاتهم ستكون في حدود الأمانة والأخلاق السائدة في المجتمع. وتعتبر تلك العوامل بمثابة عوامل هامة يفرضها الإطار العام الذي تعمل فيه المحاسبة.

ويوجد إلى جانب تلك العوامل التي يفرضها الإطار العام الذي تعمل فيه المحاسبة عوامل أخرى تؤثر عليها بدرجة أقل، وأهم هذه العوامل تعدد إستخدامات القوائم المالية، وتعدد من يستخدمون تلك القوائم، وكان من نتيجة ذلك التعدد ضرورة المام المحاسب بما يتخذه معظم من يستخدمون القوائم المالية من قرارات، وطبيعة إحتياجاتهم من البيانات وأفضل البيانات التي تحقق أهداف كل مجموعة منهم.

ومن ناحية أخرى فإن تنظيم الأنشطة الإقتصادية في المجتمع يؤثر على المحاسبة، ذلك لأن المخاطر التي تنطوي عليها المعاملات والإنشطة الإقتصادية تتضاءل نتيجة حماية القانون لحقوق الملكية، ووجود نصوصاً قانونية تلزم المتعاقدين بإحترام العقود وتنفيذها. وتؤدي تلك العوامل إلى تحقيق الإستقرار في الإطار الذي تعمل فيه المحاسبة، وبالتالي إمكانية تحديد آثار العمليات المختلفة التي تخضع للتسجيل المحاسبي وأخيراً فإن المحاسبة تتأثر بوحدة القياس السائدة في المجتمع (وحدة النقد) ويترتب على ذلك أن كثير من العوامل التي لا يمكن قياسها بوحدة النقد السائدة لن تظهر في المحاسبة.

وفي حقيقة الأمر فكما تتأثر المحاسبة بالإطار الذي تعمل فيه، فانها تؤثر أيضاً في هذا الإطار، ذلك لأنها تلعب دوراً كبيراً في توجيه كثير من القرارات والتصرفات الإقتصادية والسياسية والقانونية والتنظيمية. إن المحاسبة تقوم بتوفير البيانات الملائمة للمنظمات والأفراد لمساعدتهم في تغيير الإطار الذي يعملون فيه. وتعتبر المحاسبة أحد مصادر المعلومات التي تساعد على إعادة تقييم الأهداف الإجتماعية والإقتصادية والسياسية عن طريق توفير البيانات المتعلقة بالتكاليف والمنافع التي تترتب على تنفيذ تلك الأهداف. ونتيجة لأن المحاسبة تتأثر بالإطار الذي تعمل فيه وتؤثر في هذا الإطار أيضاً فيزداد الإهتمام بصياغة مباديء «أو معايير» مقبولة لها، ويمتد هذا الاهتمام أيضاً إلى صياغة وتحديد الإجراءات المحاسبية. وتبدو هذه الصورة واضحة تماماً في الدول الغربية، حيث تتعدد الجهات التي تعمل على تطوير وتوحيد وتوضيح تلك المباديء والإجراءات كما سنرى بعد قليل.

٥ - الهيئات والمنظمات التي تؤثر في تطوير المحاسبة المالية:

أثرت بعض المنظمات المهنية، والجهات الحكومية وكثير من التشريعات والهيئات بشكل كبير في تحديد المباديء المحاسبية المستخدمة حالياً في الولايات المتحدة الأميركية، وأهم هذه الجهات مجمع المحاسبين القانونيين الأميركيين AICPA ، ومجلس معايير المحاسبة المالية FASB وجمعية المحاسبة الأميركية AAA ولجنة البورصة والمبادلات SEC ، وأخيراً قانون ضريبة الدخل الأميركي. ويوجد بالإضافة إلى هذه الجهات الرئيسية بعض الجهات الأخرى مثال ذلك بورصة

نيويورك، ورابطة المحاسبين القومية، ومعهد المنفذين الماليين ومجلس معايير محاسبة التكاليف ومجمع المراجعين الداخليين، وجميع التعليمات الضريبية القومية والمحلية.

ويعتبر فهم الممارسة المحاسبية الحالية في الولايات المتحدة الأمريكية نقطة إنطلاق أساسية إذا كان لنا أن نساهم في عملية تطوير المبادىء المحاسبية الخاصة بنا، وذلك لأن التجربة الأمريكية تعتبر من أغنى التجارب في هذا المجال، كما أن الإلمام بالتجربة الإميركية يبرز مصالح واحتياجات الجهات المختلفة في البيانات المالية ودورها في مجال تطوير وتحسين تلك المبادىء. ولا شك إن الجهود الخاصة بتحسين وتطوير المبادىء المحاسبية سيتوافر لها فرص النجاح إذا أخذت في الإعتبار حاجات ومشاكل المشروعات والمحللين الماليين. والمستثمرين، والجهات الحكومية وغيرهم ممن يستخدمون البيانات المحاسبية في القيام بوظائفها.

ورغم أن كثير من الهيئات والكتاب وأيضاً رجال الأعمال والقضاء يشيرون دائماً إلى وجود مبادىء محاسبية مقبولة، إلا أنه لا يوجد قائمة رسمية محددة كاملة توضح تلك المبادىء. ولعل أهم مصادر المبادىء المحاسبية المقبولة في الولايات المتحدة الأميركية هي النشرات والكتيبات التي يصدرها مجلس معايير المحاسبة المالية FASB ووجهات النظر Opinions التي أصدرها مجلس مبادىء المحاسبة APB والنشرات التي تصدرها لجنة إجراءات المحاسبة التابعة لمجمع المحاسبين القانونيين AICPA الأميركيين، ونشرات لجنة البورصة والمبادلات SEC ونشرات جمعية المحاسبة الأميركية AAA . ورغم أنه لا يوجد كتاب واحد يمكن الإعتماد عليه في هذا الصدد، إلا أن تعدد الكتابات في مجال المبادىء المحاسبية يشير بوضوح إلى وجود تلك المبادىء من الناحية النظرية[1].

ويختلف مدى تأثير كل جهة من الجهات السابقة في مجال تطوير وصياغة المبادىء المحاسبية في الولايات المتحدة الاميركية، إلا أنه يمكن القول بصفة عامة أن النشرات الرسمية التي يصدها مجلس معايير المحاسبة المالية ولجنة البورصة والمبادلات

(1) D.E. Kieso and Y.Y. Weygandt, "Intermediate Accounting" John Wilsy & Seme, New York, 1977.

والنشرات التي أصدرها مجلس مبادىء المحاسبة هي المصادر الرئيسية المؤثرة بشكل واضح على الفكر المحاسبي الأميركي.

ويمثل النظام المحاسبي الموحد لشركات القطاع العام في مصر والصادر في سنة ١٩٦٦ أول محاولة جادة نحو صياغة إطار عام من المبادىء المحاسبية التي تستخدمها المشروعات المصرية. وقد وضع هذا النظام المبادىء التي تستخدمها المشروعات في الوصول إلى قوائمها المالية، بل إن النظام أورد مجموعة جديدة من القوائم المالية التي تعمل على ربط حسابات الوحدة الإقتصادية بالحسابات القومية. كما أثر القانون الضربي رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ والقوانين المعدلة له على المبادىء المحاسبية المستخدمة، وأيضاً أثر قانون الشركات رقم ٢٦ لسنة ١٩٥٤ والقوانين المعدلة له على المبادىء المحاسبية. ومن ناحية أخرى فإن القانون رقم ١٣٣ لسنة ١٩٥١ والخاص بتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة كان له بعض التأثير على تنظيم أعمال مراجع الحسابات، كما أثر القانون رقم ٤٤ لسنة ١٩٦٥ على مهنة المراجعة أيضاً.

ومن الناحية المهنية نجد أن تأثير المنظمات المهنية في مصر على تطوير وصياغة مبادىء المحاسبة يعتبر تأثيراً محدوداً، وذلك نظراً لإختفاء الدور التوجيهي لهذه المنظمات. ولعل أهم المنظمات المهنية للمحاسبة والمراجعة في مصر هي نقابة المحاسبين والمراجعين، وهي شعبة خاصة من نقابة التجاريين، وجمعية المحاسبين والمراجعين المصرية. وينبغي أن تنهض هذه المنظمات بدورها المفقود في مجال القيادة العلمية لمهنة المحاسبة والمراجعة في مصر[1]، أسوة بما يجري في معظم دول العالم.

٦ ــ أهم الدراسات في مجال صياغة الإطار الفكري للمحاسبة:

تعددت الآراء والدراسات في الولايات المتحدة الأميركية في مجال صياغة إطار فكري ملائم للمحاسبة المالية. ويعتبر فهم ومتابعة تلك الدراسات مسألة حيوية في أي محاولة للوصول إلى إطار واضح لهذا الفرع من المعرفة يخدم في فهم وإستيعاب

(١) دكتور أحمد نور «معايير المراجعة الملائمة للممارسة المهنية في مصر» بحث منشور في مجلة كلية التجارة جامعة الاسكندرية للبحوث العلمية ١٩٨٠.

المادة العلمية المعروضة في باقي فصول هذا الكتاب وفي فهم وإستيعاب باقي فروع المعرفة المحاسبية الأخرى وسنعرض لهذه الدراسات بإختصار في الصفحات المتبقية من هذا الفصل وذلك كتمهيد للإطار الذي سنقوم بصياغته في الفصل الثاني.

الإطار الفكري للمحاسبة:

ونظراً لتعدد الجهات التي تستخدم القوائم المالية فإن إحتياجات تلك الجهات قد تتفق أو قد تتعارض مع بعضها البعض. ولمقابلة تلك الإحتياجات المتعددة وللوفاء بمسؤولية الإدارة في مجال التقرير يجري العمل في المحاسبة على إعداد مجموعة من القوائم المالية ذات الأغراض العامة. ومن المتوقع أن تعبر تلك القوائم بصدق ووضوح وبصورة كاملة عن الحقائق الاقتصادية المتعلقة بوجود المنشأة وعملياتها. وتواجه مهنة المحاسبة في مجال توصيل تلك المعلومات والبيانات إلى من يقومون بإستخدامها بمخاطر الإنحياز، وسوء التفسير، وعدم الدقة والغموض. وحتى تستطيع المهنة التخفيف من تلك المخاطر، وفي نفس الوقت توفير قوائم مالية يمكن مقارنتها بين الفترات المحاسبية المختلفة، ويمكن مقارنتها بالنسبة للمشروعات المختلفة، فقد حاولت صياغة مجموعة من المباديء (إطاراً فكرياً) تكون مقبولة قبولاً عاماً ومطبقة بصفة عامة. ودون وجود هذا الإطار من المباديء المقبولة قبولاً عاماً سيستخدم كل محاسب أو كل منشأة المباديء والإجراءات الخاصة بها. ويؤدي هذا الوضع إلى جعل عملية المقارنة في منتهى الصعوبة، أو قد تكون مستحيلة، لأن القيام بها سيتطلب البحث عن المباديء المحاسبية المستخدمة في كل مشروع من المشروعات أو في كل فترة من الفترات.

وفي حقيقة الأمر تستخدم كثير من الإصطلاحات الأخرى للدلالة على المباديء المحاسبية، وأهم هذه الإصطلاحات الأخرى هي المعايير المحاسبية، الفروض، والإفتراضات، المفاهيم، المعتقدات. ويشير تعدد تلك المصطلحات إلى الجهود المبذولة في صياغة إطار فكري مقبول للمحاسبة وإعداد التقارير. ولا تزال تلك الجهود مستمرة حتى الآن. حيث ما زال هدف الوصول إلى إطار فكري محدد

ومتجانس للمبادىء المحاسبية محل كثير من الدراسات في الدول المتقدمة[1] ولعل أهم الأسباب التي أدت إلى إستمرار مناقشة موضوع الإطار الفكري للمحاسبة المالية حتى الآن هو إختلاف المبادىء المحاسبية عن المبادىء الخاصة بالعلوم الطبيعية. وتختلف عن المبادىء الخاصة بالعلوم الطبيعية والكيماوية، فالمبادىء المحاسبية تستمد أساساً من الممارسة العملية والتجربة، كما ينبغي استنباطها وتطويرها في ضوء تحديد الأهداف الرئيسية للقوائم المالية. وما زال هناك بعض الصعوبات في مجال الوصول إلى إتفاق عام للأهداف الرئيسية للقوائم المالية.

وتجدر الإشارة في هذا الصدد إلى أن الصعوبات المتعلقة بصياغة هيكل نظري مقبول للمحاسبة المالية في الولايات المتحدة الأميركية لم تقف حجر عثرة في سبيل تحسين نوعية القوائم المالية ومبادىء إعداد التقارير بشكل كبير في الآونة الأخيرة، ولكن ما زال هناك مجال لكثير من التحسينات مع إستمرار الدراسات والبحوث.

وكان من نتيجة تعدد الآراء والمناقشات الدائرة حول صياغة نظرية عامة للمحاسبة فإنه لا يوجد إطار عام واحد محدد لتلك المبادىء المحاسبية في الوقت الحاضر، ولكن يوجد أساسيات أو مبادىء أساسية يعترف بها المحاسبون ويطبقونها بإستمرار. ويستخدم أعضاء المهنة تلك المبادىء الأساسية كمرشد لهم فيما يستخدموه من إجراءات وطرق محاسبية. ورغم ما يتعرض له بعض تلك المبادىء الأساسية للمحاسبة من إنتقادات ومناقشات كثيرة إلا أن معظم المحاسبين والمحللين الماليين يعتبرون أن تطبيق هذه المبادىء في مجموعها يعطي صورة عادلة عن عمليات المنشأة ومركزها المالي. وتستمد تلك المبادىء المحاسبية الأساسية قوتها من قبولها وإستخدامها بواسطة جمع كبير من المحاسبين، والذي يتوقف بدوره على مدى فائدتها وعدالتها وتعبيرها الصادق ومدى إمكانية تطبيقها.

وقد تعددت الدراسات المحاسبية المتعلقة بتجميع المبادىء المحاسبية المقبولة في إطار نظري واحد، وأول هذه الدراسات هي الدراسة التي قام بها مورس مونتز

(1(W.B. Meigs, A.N. Mosich and C.E. Johnson, "**Intermediate Accounting**" Fourth Edition, McGrawHill Kogakusba Ltd, 1978.

Maurice Moonits [1] ودراسة سبراوس ومنتز[2]، وتعتبر هاتين الدراستين من أولى الدراسات المتعمقة في مجال صياغة إطار عام للمحاسبة، وتختلف عما عداها من دراسات في هذا المجال لأنها تركز على ما ينبغي أن تكون عليه المحاسبة، وليس على ما هو قائم فعلاً. ومن هذه الناحية فهي تتعارض مع دراسة مجلس مبادىء المحاسبة الصادرة في سنة ١٩٧٤ في بعض النقاط.

ولقد حاولت الدراسة الأولى تحديد الفروض الأساسية Basic Assumptions والإفتراضات Postulates التي تعتبر أساس المعرفة المحاسبية. وقد قسمت تلك الدراسة تلك الفروض أو الإفتراضات إلى ثلاثة أقسام أ، ب، حـ. ويشار إلى المجموعة الأولى (أ) بالفروض (الإفتراضات) البيئية، ويطلق على المجموعة الثانية (ب) الفروض (الإفتراضات) التكميلية، أما المجموعة الثالثة جـ فهي الفروض (الإفتراضات) الحيوية، وتوضح فيما يلي بإختصار المقصود بكل مجموعة من تلك الإفتراضات.

المجموعة الأولى: الفروض (الإفتراضات) البيئية Environmental .

وتشير تلك المجموعة من الفروض إلى عوامل البيئة الإقتصادية والسياسية والإجتماعية التي تعمل فيها المحاسبة، والتي تؤثر عليها. وقد إشتملت تلك المجموعة من الإفتراضات على أمور متعددة منها القابلية للقياس الكمي Quantification ، والتبادل Exchange ، والوحدات المحاسبية Entities ، والفترات الزمنية Time Periods ووحدة القياس.

المجموعة الثانية: الفروض (الإفتراضات) التكميلية Supplementary

وبينما أن المجموعة الأولى من الإفتراضات تشير إلى المحاسبة بطريقة غير مباشرة، فإن المجموعة الثانية والثالثة تتعلق بشكل مباشر بالمحاسبة. والفروض الرئيسية في

---

(1) Maurice Moonitz, "Accounting Research Study No.1: TheBasicPostulatesof Accounting" AICPA, NEW YORK, 1961

(2) T. Sprouse and M. Moonitze, "Accounting Besearch Study No 3: A Tentative Set of Broad Accounting Principles for Business Enterprises" AICPA, New York 1968.

هذه المجموعة متعلقة بالقوائم المالية، والأسعار السوقية، والوحـدات المحاسـبية والنتائج التقريبية الناتجة عن عمليات التخصيص بين الفترات المحاسبية.

المجموعة الثالثة: الفروض الإفتراضات الحيوية Imperatives

وتختلف هذه المجموعه من الفروض عن المجموعتين السابقتين في أنها تعرض لما ينبغي أن تكون عليه المحاسبة في مجالات محددة، أما المجموعتـين السابقتـين من الفروض فتعرض لحقائق محددة. ونظراً لأن تلك الفروض تتعلق بما ينبغي أن يكون عليه الوضع فقد أطلق عليها إصطلاح الفروض الحيوية، وتتكون هذه الفـروض الحيوية أو الأساسية من الإستمرار Continuity والموضـوعية Objectivity والتجانس Consistencyوثبات وحدة القياس Stable Unitوالإفصاح الملائم Disclosure. وقد إعتمدت الدراسة الثانية التي قام بها كل من مونتز وسبراوس على هذه الدراسة الأولى، ولهذا قامت بتحديد المباديء المحاسبية في ضوء الفروض (الإفتراضات) التي وصلت اليها الدراسات السابقة. ونتيجة لذلك فإن الفروض (الإفتراضات) التي وضعتها الدراسة الأولى تعتبر جزءاً لا يتجزأ عن هذه الدراسة الجديدة. وتعرض تلك الدراسة لما ينبغي أن تستخدمه المنشآت من مباديء محاسبية، أي أنها تعرض للمباديء من الناحية المثالية، وليس من ناحية ما يستخدم فعلاً كما حدث في الدراسات اللاحقة عليها، كما سنرى بعد قليل، ومن أمثلة المباديء التي عرضتها تلك الدراسة ما يلي:

١ ـ الربح يتحقق من ممارسة جميع الأعمال والأنشطة التـي تمارسهـا الوحـدة المحاسبية، وأي محاولة أو إجراءات لتخصيص هذه الأرباح على جزء من الأعمال أو الأنشطة (أو قطاع) ينبغـي أن تخضـع للفحص والدراسـة بصفـة مستمـرة، وذلك للكشف عن مدى الإنحياز في التقرير عن الأرباح المخصصة لفترات زمنية محددة.

٢ ـ التغير في قيمة الموارد ينبغي أن يقسم إلى:

(أ) تغير ناتج عن قيمة وحدة النقد (التغير في المستوى العام للأسعار)، والـذي يؤدي إلى إعادة تقييم رأس المال، ولا يؤدي إلى إيراد أو مصروف.

(ب) التغير في تكلفة الإحلال Replacement Costs (وذلك بالزيادة أو النقص على

التغير الناتج عن الإرتفاع في المستوى العام للأسعار) ويؤدي هذا التغير إلى وجود عناصر إيرادات أو مصاريف.

(جـ) البيع أو أي وسيلة أخرى للتحقق وتؤدي هذه الوقائع إلى وجود إيراد أو مصروف.

(د) العوامل الأخرى مثل النمو الطبيعي أو إكتشاف موارد لم تكن معروفة من قبل.

٣ - ينبغي تسجيل جميع الأصول الخاصة بالمشروع سواء حصل عليها عن طريق الملاك أو الدائنون أو بأي وسيلة أخرى في دفاتر المشروع والتقرير عنها في القوائم المالية. وينبغي أن يكون وجود الأصل مستقلاً وغير متوقفاً على طريقة الحصول عليه.

وقد ظلت هاتين الدراستين تكونان الإطار النظري للمعرفة المحاسبية إلى أن ظهرت في سنة ١٩٧٤ الدراسة التي قام بها مجلس مبادىء المحاسبة APB التابع لمجمع المحاسبين القانونيين الأميركي حول المفاهيم والمبادىء الأساسية للقوائم المالية الخاصة بالمشروعات[(١)] وقد كان الهدف من إعداد تلك الدراسة هو توضيح أساسيات المحاسبة المالية، وتوفير الإطار النظري لتطور المحاسبة في المستقبل. وقد جاء بهذه الدراسة أنها أعدت أساساً عن طريق ملاحظة ومتابعة الإجراءات المحاسبية المستخدمة عند إعدادها. وقد عبرت تلك الدراسة عما يعتبره مجلس مبادىء المحاسبة الأميركي ملامحاً أساسية Basic Features وعناصر أساسية Basic Elements ومبادىء Principles للإطار السائد للمحاسبة المالية في الولايات المتحدة عند إعداد الدراسة. ويتكون الإطار العام للنظرية المحاسبية وفقاً لهذه الدراسة من ثلاثة عناصر رئيسية هي:

(أ) **الملامح الرئيسية Basic Features** : وتوضح تلك الملامح الرئيسية أساسيات النظام المحاسبي المالي. وتتكون تلك الملامح الرئيسية طبقاً لهذه الدراسة من العناصر التالية:

---

(1) AICPA, "**Statement No, 4, Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial statements of Business Enterprise** New York, 1970.

١ ــ الوحدة المحاسبية Accounting Entity

٢ ــ إستمرار المنشأة Going Cencern

٣ ــ قياس الموارد الإقتصادية والإلتزامات Measurement of Accounting Resources & Obligations

٤ ــ الفترات الزمنية Time Periods

٥ ــ إستخدام النقود كأساس للقياس Measurement in Terms of Money

٦ ــ إستخدام أساس الإستحقاق Accrual

٧ ــ وجود أسعار للتبادل Exchange prices

٨ ــ التقريب Approximation

٩ ــ الحكم الشخصي Judgment

١٠ ــ إستخدام قوائم مالية ذات اغراض عامة General Purposes Financial Information

١١ ــ إستخدام القوائم المالية المترابطة Fundamentally related Financial Statements

١٢ ــ الإهتمام بالمحتوى وليس بالشكل Substance over Form

١٣ ــ الأهمية Materiality

وقد بينت الدراسة المقصود بكل عنصر من هذه العناصر بالتفصيل. ثم انتقلت بعد ذلك إلى إستعراض الجزء الثاني من عناصر الفكر المحاسبي. وتشابه هذه الملامح الرئيسية إلى حد كبير مع الفروض والإفتراضات التي وضعها مورس مونتز.

(ب) **العناصر الرئيسية Basic Elements** وهي عبارة عن تعريفات للمصطلحات الرئيسية المستخدمة في المحاسبة، وقد أوردت تلك الدراسة تعريفات محددة للعناصر التالية:

الأصول Assets

الإلتزامات Liabilities

حقوق الملكية Owner's Equity

الإيرادات Revenue

المصروفات Expenses

صافي الدخل Net Income

ثم إنتقلت الدراسة بعد ذلك إلى الجزء الثالث للإطار الفكري للمحاسبة وهو المتعلق بالمباديء المحاسبية المقبولة.

(جـ) المباديء المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً:

Generally Accepted Accounting Principles

وتعبر تلك المباديء طبقاً لهذه الدراسة عن الكيفية التي يتم بها معالجة العمليات المالية من الناحية المحاسبية في لحظة معينة. وقد قسمت تلك الدراسة المباديء المحاسبية المقبولة إلى ثلاثة أقسام رئيسية هي:

(١) المباديء المحاسبية الشائعة (المستخدمة) Pervasive Prinsiples وتعتبر تلك المباديء بمثابة الأساس لمختلف العمليات المحاسبية، وهي تمثل المفاهيم التي تعد على أساسها القواعد والإجراءات المحاسبية. وقد قسمت هذه المجموعة من المباديء المنتشرة إلى قسمين، قسم يعالج مباديء القياس المستخدمة، وقسم يختص بالمعتقدات المحاسبية السائدة Modifying Conventions.

(٢) المباديء العملية العامة Broad Operating Principles وتشتق تلك المباديء العامة من المباديء الأساسية المستخدمة، وتحكم التطبيق التفصيلي لمباديء المحاسبة، وقد عرضت الدراسة في هذا القسم على سبيل المثال لكيفية قياس الإيرادات وكيفية قياس المصروفات.

(٣) المباديء التفصيلية Detailed Principles وتتكون من القواعد والإجراءات العديدة التي تشتق من المباديء العملية العامة، وقد عرضت الدراسة في هذا القسم للحالات التي تستخدم فيها طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً بدلاً من طريقة الوارد أولا صادر أولا أو العكس.

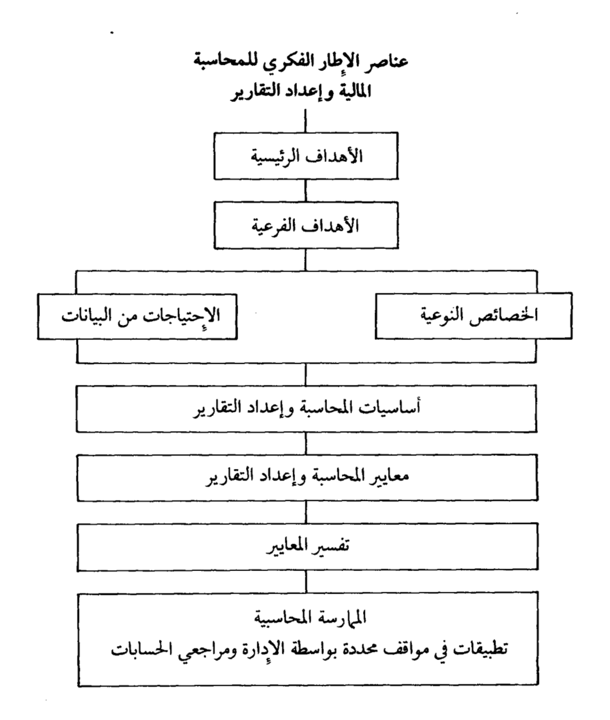
وتختلف هذه الدراسة عن دراسة مونتز وسبراوس في أنها تركز على ما هو موجود أو مستخدم فعلاً، عكس الدراسات السابقة التي كانت تعرض لما ينبغي أن يكون

عليه وضع المباديء المحاسبية. ويشرح هذا الإختلاف وجود بعض التناقض في عرض بعض أفكار هذه الدراسات.

وقد اشتملت الدراسة الأخيرة التي قام بها مجلس مباديء المحاسبة على قسم خاص يوضع أهداف القوائم المالية وقد حدد هذا القسم بعض الخصائص النوعية للبيانات المالية ومنها على سبيل المثال ملائمة البيانات Relevance وإمكانية فهمها Understandability ، واكتمالها Acompleteness ، وقد جاء التعبير عن أهداف القوائم المالية في هذه الدراسة في صورة مجردة، وبالتالي كان دورها محدوداً في إرساء قواعد الإفصاح الملائمة في القوائم المالية. ومن ناحية أخرى فقد عرضت تلك الدراسة لأهداف القوائم المالية المقبولة وقت إعدادها دون تعرض للصورة التي ينبغي أن تكون عليها التقارير المالية. وكان من نتيجة ذلك القصور أن شكل مجمع المحاسبين القانونيين الأميركي مجموعة عمل لتحديد أهداف القوائم المالية بصورة تخدم عملية إعداد التقارير المالية بشكل عام في الولايات المتحدة الأميركية. وقد انطوت تلك الدراسة على محاولة لوضع إطار فكري للمحاسبة المالية وإعداد التقارير المالية. وقد اشتملت تلك الدراسة على توضيح الأهداف، والخصائص النوعية للبيانات بالتفصيل والتقارير والإحتياجات من البيانات بالنسبة لمن يستخدمون القوائم المالية. وقد نشر مجلس معايير المحاسبة المالية التقرير الخاص بتلك الدراسة في سنة ١٩٧٤. وعرض هذا التقرير الشكل التالي الذي يوضح عناصر الإطار الفكري للمحاسبة المالية وإعداد التقارير[1].

---

(1) FASB, "Discussion Memorandum, Conceptual Framwork for Accounting and Reporting: Consideration of the Report of Study Group on the Objectives of Financial Statements, Stanford, 1974.



عناصر الإطار الفكري للمحاسبة
المالية وإعداد التقارير
الأهداف الرئيسية
الأهداف الفرعية
الخصائص النوعية
الإحتياجات من البيانات
أساسيات المحاسبة وإعداد التقارير
معايير المحاسبة وإعداد التقارير
تفسير المعايير
الممارسة المحاسبية
تطبيقات في مواقف محددة بواسطة الإدارة ومراجعي الحسابات

وبعد أن حددت الدراسة السابقة الأهداف الرئيسية والفرعية، والخصائص النوعية للبيانات والإحتياجات منها عرضت للمقصود بأساسيات المحاسبة وإعداد التقارير. وقد أوضحت الدراسة في هذا الصدد أن أساسيات المحاسبة وإعداد التقارير هي المفاهيم الرئيسية المتعلقة بتحديد وقياس العمليات والأحداث والوقائع المختلفة والإفصاح عنها. فعلى سبيل المثال تنطوي الأساسيات على تعريف الوحدة المحاسبية، وتعريف الأصول والإلتزامات وصافي الدخل، والإيرادات والمصروفات، ومفهوم التحقق وغيرها.

ومن ناحية أخرى فإن معايير المحاسبة وإعداد التقارير تمثل حلولاً عامة لبعض مشاكل المحاسبة المالية، كما تمثل تفسيرات لتوضيح أو إظهار كيفية إستخدام تلك المعايير في الممارسة المحاسبية العملية، وأخيراً فإن الممارسة المحاسبية هي بمثابة الوسائل التي تستخدمها الإدارة ومراقبوا الحسابات لتحقيق أهداف القوائم المالية، طبقاً لهذه الدراسة.

الفصل الثاني

الاطار الفكري للمحاسبة
والمباديء المحاسبية
المقبولة

١ ـ المقدمة

بينت الدراسات السابقة مدى الخلافات بين الكتاب في محاولة وضع إطار عام للمعرفة المحاسبية، ونستطيع عن طريق التعمق في تلك الدراسات وفهم أوجه القوة والضعف فيها أن نضع إطاراً عاماً للمحاسبة المالية يعتبر أكثر قبولاً ويوفق بين تلك الدراسات ويقضي على بعض أوجه القصور فيها. إن المحاسبة كعلم إجتماعي ينبغي أن ينظر إليها على أنها أدلة تعمل على مساعدة المجتمع على القيام بالوظائف الإجتماعية المتعلقة بإنتاج وتوزيع السلع والخدمات. وحتى تستطيع المحاسبة أن تقوم بهذا الدور بكفاءة فإنها ينبغي أن تنطوي على المهام التالية:

١ ـ تعريف وتحديد العمليات المختلفة التي ينبغي أن تخضع للمحاسبة.
٢ ـ قياس وتقييم تلك العمليات المختلفة.
٣ ـ تسجيل العمليات.
٤ ـ تصنيف وتبويب العمليات.
٥ ـ تلخيص تلك العمليات.
٦ ـ توصيل نتائج العمليات إلى الغير.
٧ ـ تفسير التقارير والنتائج.

وحتى تستطيع المحاسبة أن تقوم بتلك الأعمال بكفاءة فان هيكل المعرفة المحاسبية ينبغي أن يشتمل على أربعة أركان رئيسية هي:

- المفاهيم الأساسية Basic Concepts
- الفروض Assumptions
- المباديء المحاسبية Accounting Principles
- المعتقدات المحاسبية Accounting Conventions

ويؤدي تقسيم الإطار الفكري للمحاسبة بهذه الصورة إلى التفرقة الملائمة بين العناصر المختلفة التي تتكون منها المعرفة المجاسبية. كما أن التقسيم بهذه الصورة يعمل على فهم الإطار النظري للمحاسبة بشكل أوضح. وسنعرض بإختصار لعناصر هذا الإطار في الصفحات التالية:

٢ ــ المفاهيم الأساسية Basic Concepts

من الأمور الهامة في صياغة أي إطار نظري لأي موضوع تحديد المفاهيم والتعاريف المحددة لمختلف الأفكار المستخدمة في هذا الموضوع. وفي الحقيقة تستخدم المحاسبة الألفاظ لتعني مفاهيم محددة وقد تكون غريبة، ينبغي الإلمام بها حتى نتكلم لغة واحدة ألفاظها مفهومة ومتفق على محتواها. فعلى سبيل المثال نجد إصطلاح الأصول Assets هل يعني هذا الإصطلاح أنها أشياء مملوكة للمنشأة؟ إذا كانت الإجابة بنعم هل معنى هذا أن الأصول المؤجرة لا تظهر في الميزانية العمومية؟ أو هل يعني إصطلاح الأصول الأشياء التي تستخدمها أو التي يكون للمنشأة حق إستخدامها؟ أو هي أي شيء يكون له قيمة ويكون للمنشأة حق إستخدامه في عملية خلق الإيرادات؟ وإذا كانت الإجابة بنعم فلماذا لا تعتبر إدارة المنشأة من بين الأصول؟ يتضح من هذه الأسئلة وغيرها ضرورة الإتفاق على إطار محدد وواضح للمفاهيم المستخدمة في مجال المحاسبة. وسنقوم خلال برنامج الدراسة في هذا الكتاب بتعريف معظم المصطلحات المستخدمة في المحاسبة المالية.

ونود الاشارة أنه ليس من السهل وضع تعريف واحد ومحدد لكل لفظ من الألفاظ المستخدمة في المحاسبة المالية مثل الأصول والإيرادات وغيرها. وترجع الصعوبة في هذا المجال إلى أن تلك التعاريف تتوقف على أسلوب قياس الدخل. إن إستخدام أي أسلوب لقياس الدخل يترتب عليه بالضرورة تعريف عناصر الأصول

والالتزامات والمصروفات والإيرادات بصورة مختلفة عن الأسلوب الآخر. ويوجد في الوقت الحاضر أسلوبين أساسيين يتحكمان في عملية قياس الدخل. ويركز الأسلوب الأول لقياس الدخل على الميزانية العمومية ويعتبر أن صافي الدخل هو عبارة عن الزيادة في صافي قيمة المنشأة في تاريخين متتاليين على أن يستبعد من تلك الزيادة أي استثمارات إضافية من الملاك (أو تضاف المسحوبات). وطبقا لهذا الاسلوب فان الميزانية العمومية تعتبر قائمة بالموارد الإقتصادية وبالالتزامات وحقوق الملاك. وبناء على ذلك فان الأصول هي بمثابة تعبيرات مالية عن موارد إقتصادية، والإلتزامات هي بمثابة تعهدات بتحويل موارد إقتصادية للغير. كما تعتبر المصروفات بمثابة موارد مستنفذة في عملية خلق الايرادات، والإيرادات تكون بمثابة أي زيادة في الموارد تؤدي إلى زيادة حقوق الملكية. أما الأسلوب الآخر الذي يؤثر في عملية قياس الدخل وفي تعريف المفاهيم المحاسبية فانه يركز على قائمة الدخل وعلى المقابلة بين الإيرادات والمصروفات ويترتب على مفهوم المقابلة ظهور عناصر الأعباء المؤجلة والإيرادات غير المكتسبة في الميزانية العمومية، وبالتالي فان الاصول طبقا لهذا الأسلوب لن تقتصر على الموارد الإقتصادية وانما ستتضمن أيضاً الأعباء المؤجلة الناتجة عن عملية المقابلة. كما أن الإلتزامات لن تقتصر على التعهدات بتحويل موارد إلى الغير وإنما ستشتمل أيضاً على أي إيرادات غير مكتسبة.

وفي حقيقة الأمر ان كل أسلوب من هذين الأسلوبين يؤثر على عمليات قياس الدخل وتصوير الميزانية العمومية في الوقت الحاضر، ولهذا فان الأسلوب الأمثل لتعريف المفاهيم الأساسية للمحاسبة المالية وتحديد مكوناتها هو الذي يأخذ في الاعتبار هذين الأسلوبين معا وسنعرض في الفصل التالي لتعريف المفاهيم الأساسية للعناصر التي تنطوي عليها القوائم المالية بالتفصيل آخذين في الإعتبار الأساليب المختلفة التي تتحكم في عملية قياس الدخل في الوقت الحاضر.

٣ ـ الفروض الرئيسية للمحاسبة:

تعتبر الفروض الرئيسية التي يضعها المحاسبون أساساً لفهم البيانات والتقارير المالية، أو بعبارة أخرى فان اي جهة لن تفهم القوائم أو البيانات المالية الا على ضوء الفروض التي يضعها المحاسبون. ويفترض المحاسبون أربعة فروض اساسية هي:

٣ ـ (أ) فرض الوحدة المحاسبية:

طالما أن القيام بالأنشطة الإقتصادية يتم عن طريق الوحدات الاقتصادية والقانونية فانه يتم قياس وتلخيص النتائج المحاسبية بالنسبة لهذه الوحدات ويوجد ثلاثة وحدات محاسبية أساسية هي المنشآت الفردية، وشركات الأشخاص وشركات الأموال. وبصرف النظر عن الشكل التنظيمي للمنشأة فانها تعتبر وحدة محاسبية ويتم فصل عملياتها وأموالها عن عمليات وأموال اصحابها. ويؤدي تطبيق هذا الفرض عمليا إلى الفصل بين عملية تحقيق الربح وعملية توزيعه، فالربح يتحقق حينما يؤول الى الوحدة المحاسبية في صورة زيادة صافية في اصولها ونتيجة ممارستها لأنشطتها المختلفة، وليس عند توزيعه على الملاك. ومن ناحية اخرى فان أي إلتزام على المنشأة لصالح ملاكها يدرج ضمن الإلتزامات في الميزانية العمومية، على الرغم من أن ذلك قد يعني أنهم مدينين لأنفسهم.

وفي بعض الحالات يقوم المحاسبون باعداد القوائم المالية لمجموعة وحدات محاسبية لا تعتبر في مجموعها وحدة قانونية واحدة مثال ذلك القوائم المالية لمجموعة شركات (وحدات محاسبية مستقلة) تحت سيطرة شركة قابضة واحدة من ناحية الملكية. وفي حالات أخرى يقوم المحاسب باعداد قوائم مالية مستقلة لبعض الأجزاء أو الأقسام الخاصة بإحدى المنشآت وذلك في حالة ما إذا كانت تلك الأقسام تعتبر مراكز ربحية مستقلة داخل المنشأة. ويعني هذا ان الوحدة المحاسبية ليست بالضرورة وحدة قانونية مستقلة، ويظهر ذلك بجلاء في حالة الشركة القابضة والشركات التابعة، فكل منها وحدة قانونية مستقلة، إلا أنهم جميعا قد يكونون وحدة محاسبية واحدة.

٣ ـ ب ـ فرض استمرار الوحدة المحاسبية:

يفترض المحاسبون دائماً أن الوحدة المحاسبية ستظل تباشر أعمالها بصفة مستمرة دون أن يكون هناك أجل محدود لذلك. ويؤثر هذا الفرض بشكل كبير بالنسبة للافصاح عن كثير من العناصر في القوائم المالية، ويعتبر هذا الفرض من الفروض الأساسية في المحاسبة. ويترتب على الأخذ به إهمال قيمة التصفية الفورية بالنسبة للإلتزامات، وذلك لأنه لو لم يفترض المحاسبون الاستمرار وإفترضوا أن المنشأة غير

مستمرة في أعمالها فان ذلك يتطلب إظهار بعض الإلتزامات بقيمة التصفية الفورية لها والتي قد تزيد عن القيمة الاسمية لتلك الإلتزامات*. ومن ناحية أخرى فان عدم الأخذ بهذا الفرض يتطلب إظهار الأصول بالقيمة التي يمكن تحقيقها نتيجة بيع هذه الأصول أو التخلص منها والتي قد تختلف بشكل كبير عن القيمة الدفترية لتلك الأصول. إن الأخذ بفرض الإستمرار يوفر أساساً منطقياً لاعتبار المنافع الإقتصادية المحتملة بمثابة أصول، والمدفوعات المحتملة مستقبلا بمثابة إلتزامات.

ولا يعني هذا الفرض المحاسبي أن المنشأة ستظل موجودة بصفة دائمة ولكنه يعني أنها ستظل قائمة لمدة كافية لتنفيذ الخطط الحالية ولمقابلة التزاماتها التعاقدية.

ويؤثر هذا الفرض على تصنيف وتقييم عناصر الأصول والالتزامات في الميزانية العمومية، فطالما أن المنشأة مستمرة في أعمالها فان أصولها ستستخدم في عملياتها وسيتم الوفاء بالتزاماتها من خلال ممارسة نشاطها، وبناء على ذلك لا يتم تبويب الأصول على أساس أولويات التصفية النهاية أو الإلتزامات على أساس أولوياتها القانونية عند التصفية.

وفي بعض الحالات قد تكون حياة المنشأة محدودة أو من المتوقع عدم إستمرارها الا لفترة وجيزة، في مثل هذه الحالات وغيرها يقوم المحاسبون باعداد ميزانيات تصفية. وتختلف ميزانية المنشأة تحت التصفية عن ميزانية المنشأة المستمرة، كما سنرى في مراحل متقدمة من الدراسة المحاسبية.

٣ ـ جـ ـ فرض القياس النقدي:

يعني فرض القياس النقدي أن المحاسبين يفترضون أن النقدية تعتبر وحدة قياس نمطية ملائمة لتحديد وتقرير تأثير العمليات المختلفة. وطبقاً لهذا الإفتراض تعتبر النقدية المقياس العام خلال كل مراحل الدورة المحاسبية. وهناك بعض المعلومات الضرورية لاعطاء صورة شاملة عن المنشأة يكون من الصعب وربما من المستحيل التعبير عنها في صورة نقدية أوردها لأي وحدة قياس أخرى. ومن امثلة تلك المعلومات كفاءة الادارة وما يتمتع به اعضاؤها من صحة او روح معنوية، وتأثير عمليات المنشأة على البيئة التي تعمل فيها المنشأة. وعلى الرغم من أهمية مثل تلك

(*) على أساس أن المنشأة ستضطر إلى سداد الفوائد والأعباء المتفق عليها بالكامل عن هذه الإلتزامات.

المعلومات إلا أن ما يدرج في القوائم المالية من معلومات لا بد وأن يكون قابلا للقياس النقدي. وفي الحالات التي لا يكون فيها هذا القياس ممكنا او عمليا يمكن توصيل مثل هذه المعلومات بأسلوب آخر وذلك عن طريق إستخدام الملاحظات التوضيحية التي ترفق بالقوائم المالية.

ويستخدم الجنيه المصري كوحدة قياس نقدية في مصر. وحتى يقوم الجنيه بدوره كوحدة قياس نمطية مفيدة فانه ينبغي أن لا تتغير قيمته بمضي الزمن. ويصعب تحقيق هذا الهدف في الوقت الحاضر نظراً للإرتفاع المستمر في الأسعار في مصر وفي جميع أنحاء العالم. إن إرتفاع الأسعار والإتجاهات التضخمية السائدة تؤدي إلى تخفيض حجم الجنيه المصري، ويؤدي هذا بطبيعة الحال إلى جعل فرض القياس النقدي من أكثر الأمور التي تثير الجدل في الفكر المحاسبي. والمقصود بحجم الجنيه المصري هو كمية السلع والخدمات التي تستطيع الحصول عليها مقابل هذا الجنيه، والتي تختلف من فترة إلى أخرى نظراً للتغير في الأسعار.

إن الحل الاحصائي لمشكلة التغير في حجم وحدة النقد ينطوي على إستخدام الرقم القياسي للأسعار Price Index ويعتبر الرقم القياسي للأسعار وسيلة غير كاملة تماما لقياس التغيرات في المتوسط المرجح لسعر مجموعة من السلع والخدمات بين فترتين زمنيتين. ورغم جميع الانتقادات التي توجه إلى تلك الأرقام القياسية للأسعار إلا أن الأرقام القياسية التي تغطي مجموعات عديدة من السلع والخدمات تعتبر مفيدة في قياس التغيرات في قيمة النقود، وبالتالي تعكس التغير الذي حدث في حجم وحدة النقد ولو بصورة غير دقيقة تماماً (تقريبية).

وكلما أدى التضخم إلى زيادة أسعار السلع والخدمات زيادة كبيرة فان قيمة الجنيه المصري تنخفض ويصبح فرض القياس النقدي أضعف حلقة من حلقات السلسلة المعبرة عن الفكر المحاسبي. وقد حاولت مهنة المحاسبة وبعض الهيئات في الولايات المتحدة التغلب على تلك المشكلة، واتخذت بعض الخطوات التي تهدف إلى جعل القوائم المالية أكثر دلالة في حالات التضخم وإرتفاع المستوى العام للأسعار. ومن بين تلك الخطوات ما تتطلبه هيئة البورصة والمبادلات الأمريكية من ضرورة الإفصاح عن أرباح حيازة المخزون الناتجة عن إرتفاع الأسعار وأيضاً الإفصاح عن القيمة

الاستبدالية للمخزون والأصول طويلة الأجل كما أوصى مجلس مبادىء المحاسبة بضرورة نشر مجموعة من القوائم المالية المعدلة وفقا للأرقام القياسية للأسعار وارفاقها بالقوائم المالية المتعارف عليها.

وقد إعترف النظام المحاسبي الموحد لشركات القطاع العام في مصر بتلك المشكلة بشكل جزئي حيث سمح للمنشآت المختلفة بتكوين إحتياطي لإرتفاع أسعار الأصول، وذلك كوسيلة للتغلب على مشكلة إرتفاع أسعار تلك الأصول عند القيام بالاحلال والتجديد. ولكن هذه المشكلة تحتاج إلى حل جذري في مصر يتمثل في ضرورة القيام بإعادة تقييم شاملة لمختلف عناصر الأصول التي تمتلكها المنشآت المصرية، ثم بعد ذلك مطالبة تلك الشركات بنشر مجموعة من القوائم المالية المعدلة بإستخدام الأرقام القياسة للأسعار. ويتطلب هذا الاقتراح جهداً مهنياً وحكومياً حتى يمكن القيام به، ولا شك أن تنفيذه يساهم في حماية موارد المجتمع، ويصحح كثيراً من الخلل الموجود في تحديد الأسعار ويساعد على تدبير الموارد اللازمة للقيام بالاحلال، والإستفادة من منجزات التقدم العلمي في المجال الصناعي.

٣ـد ـ فرض الفترات المحاسبية:

لا يمكن الوصول إلى نتائج دقيقة وكاملة عن أعمال المشروع الا عند تصفية وانتهاء أعماله، ففي هذا الوقت سيكون في الامكان تحديد مقدار الزيادة التي حدثت في الاستثمارات المبدئية للملاك بصورة قاطعة تبتعد عن اي تقدير. ولكن المستثمرين والحكومة والملاك وغيرهم من الجهات التي تستخدم القوائم المالية لا نستطيع الانتظار حتى يتم تصفية أعمال المشروع والحصول على بيانات دقيقة. إن جميع تلك الجهات تتطلب بيانات عن.فترات تقل قطعا عن حياة المشروع كلها.

ويعني فرض الفترات المحاسبية ان الأنشطة الإقتصادية للمشروع يمكن تقسيمها على فترات زمنية محددة. وهذه الفترات الزمنية تختلف من حالة إلى أخرى، إلا أن أهم الفترات المحاسبية المستخدمة في المحاسبة هي الشهر، وربع السنة والسنة. ونظراً لقيام المحاسبين بتقسيم العمليات المختلفة على فترات متعددة فإنه ينبغي ربط كل عملية من العمليات التي تقوم بها المنشأة بالفترة أو الفترات الملائمة والتي تخصها، أو بعبارة أخرى تخصيص العمليات تخصيصاً زمنياً ملائماً على الوحدات

الزمنية المستخدمة. وكلما كانت الفترة المحاسبية قصيرة كلما زادت صعوبة تحديد صافي الدخل بالنسبة لهذه الفترة الصغيرة. وبسبب مشاكل التخصيص الزمني للعمليات فان درجة الإعتماد على البيانات الربع سنوية ستكون أفضل من البيانات الشهرية، كما أن درجة الإعتماد على البيانات السنوية تفوق تلك المتعلقة بالبيانات الربع سنوية. وتعكس تلك النتيجة عملية التضحية بالدقة للحصول على بيانات على فترات دورية متقاربة.

٤ ـ المباديء المحاسبية الأساسية:

في ضوء هذه الفروض الأساسية التي يفترضها المحاسبون لا بد وأن يكون هناك إطاراً من المباديء المحاسبية الأساسية التي تستخدم في تسجيل العمليات المالية، ونعرض لهذه المباديء فيما يلي:

٤ ـأ ـ مبدأ التكلفة التاريخية: **The Historical Cost Principle**

يعتبر مبدأ التكلفة من المباديء الأساسية في المحاسبة والتي تؤثر على معظم جوانب المحاسبة المالية. وتعتبر التكلفة، وبعبارة أدق التكلفة التاريخية هي الأساس السليم للمحاسبة على الأصول المملوكة وعن الخدمات المستلمة، وللمحاسبة عما يقدمه الموردون وأصحاب المشروع. وطبقاً لمبدأ التكلفة فان العمليات الكاملة هي التي تمثل الوقائع التي يعترف بها المحاسبون، والتي تخضع للقيد المحاسبي. ويمثل سعر التبادل المتفق عليه بين مشترى وبائع لديهم المعلومات الكاملة القيمة الجارية العادلة للسلعة او الخدمة موضوع التبادل في لحظة اتمام عملية التبادل. وبمرور الزمن تتغير القيمة الجارية العادلة لبعض الأصول مثل المباني والأراضي بصورة كبيرة خاصة في فترات التضخم وإرتفاع الأسعار ورغم ذلك التغير يتطلب مبدأ التكلفة المستخدم في المحاسبة استمرار استخدام قيمة التكلفة التاريخية وليس أي قيمة عادلة أخرى كأساس للمحاسبة على الأصول والافصاح عنها في القوائم المالية.

وتثار مشكلة قياس وتحديد التكلفة في حالات اقتناء الأصول عن غير طريق الشراء، وذلك كما في حالة الحصول على أصل مقابل إصدار مجموعة من أسهم رأس مال المنشأة. ويمكن الوصول إلى التكلفة في هذه الحالة عن طريق البحث عن المقابل

النقدي Cash Equivalent (القيمة المعادلة) للأصل الذي تم الحصول عليه، او قد تستخدم القيمة المعادلة لأسهم رأس المال المصدرة مقابل الحصول على تلك الأصول. وعادة تستخدم القيمة الأكثر وضوحا من بين هاتين القيمتين، فاذا كانت اسهم رأس المال مقيدة في البورصة ويجري عليها تعاملات كثيرة فان قيمة الأسهم المصدرة مقابل الحصول على الأصول تكون أفضل الأسس وأكثرها موضوعية لتحديد تكلفة الأصول في هذه الحالة. ويعتبر تحديد التكلفة بهذا الأسلوب في مثل هذه الحالات أكثر موضوعية من محاولة الوصول إلى تقييم مستقل للأراضي أو المباني.

وينطبق مبدأ التكلفة على قياس كل من الأصول والالتزامات، فينبغي من الناحية النظرية أن تظهر تلك الالتزامات في الدفاتر بالمقابل النقدي لها. فعلى سبيل المثال إذا حصلت إحدى المنشآت على قرض بمبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه مقابل التوقيع على سند ادنى يستحق بعد سنة بمبلغ ١٠٩٠٠٠جنيه، فان هذا الالتزام ينبغي ان يظهر في الميزانية أو المركز المالي المعد بعد التوقيع عليه مباشرة بمبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه، على أساس أن هذا المبلغ يمثل المقابل النقدي للالتزام في تاريخ الحصول عليه. وبناء على ذلك فان مبدأ التكلفة ينطبق بصورة متجانسة على كل عمليات المنشأة. وسنعرض لتطبيق هذا المبدأ بصورة تفصيلية بالنسبة لجميع أنواع الأصول في فصول هذا الكتاب.

ويبرر المحاسبون إستخدام التكلفة التاريخية كأساس للمحاسبة على جميع عناصر الأصول والخصوم بأن هذه التكلفة تكون عادة محددة أو يمكن تحديدها Definite and determinable وأن إستخدام أي أساس آخر غير التكلفة سيواجه بمشكلة تحديد قيمة الأصل أو الالتزام خاصة في حالات عدم البيع أو التنازل. وسيكون هناك إختلافات في تحديد أي قيمة غير قيمة التكلفة، ولتكن قيمة البيع مثلا. كما أن إستخدام القيمة البيعية كأساس للمحاسبة يجعل من الضروري الوصول إلى القيمة البيعية لكل اصل من الأصول في كل مرة تقوم فيها المنشأة بتحديد الدخل أو إعداد القوائم المالية. ويؤدي إستخدام مثل هذه القيمة إلى إمكان التأثير على صافي الدخل من جانب إدارة المشروع وذلك نظراً لتدخلها في تحديد القيمة البيعية. وتقابل جميع القيم الأخرى التي يمكن استخدامها في مجال المحاسبة عن

العمليات بدلا من التكلفة التاريخية بنفس هذه الاعتراضات، وعلى العكس من ذلك فان التكلفة توفر اساسا موضوعيا للقياس يمكن الاعتماد عليه. وبصفة عامة ينبغي على من يستخدم القوائم المالية أن يلم الماما كاملا بهذا المبدأ ومبررات إستخدامه.

ويقابل مبدأ التكلفة التاريخية بانتقادات عديدة من جانب كثير من الكتاب والمحاسبين، وتزداد حدة هذه الانتقادات في حالات ارتفاع المستوى العام للأسعار، على أساس ان التكلفة في مثل هذه الحالات لن تعبر عن الواقع بعد مضي فترة محدودة على تاريخ اقتناء الأصول. ويؤدي هذا الوضع الى صعوبة مقارنة تكلفة اي اصل في الفترة السابقة بنفس تكلفة الأصل في الفترة الحالية. ومن ناحية أخرى فان الميزانيات التي تشتمل على أصول حصلت عليها المنشأة من ٢٠ أو ٣٠ سنة ستكون مضللة على أساس ان القاريء يفكر دائما في الأسعار الحالية وليس الأسعار منذ هذه المدة البعيدة. وينتج عن استخدام أساس التكلفة مشكلة أخرى خاصة بحساب الأهلاك على أساس هذه القيم وبالتالي التأثير على رقم صافي الدخل.

٤ ـ ب ـ مبدأ تحقق الايراد The Revenue Realization principle

سبق أن ذكرنا أن الإيراد يمثل قيمة السلع والخدمات المحولة الى عملاء المنشأة، والتي يؤدي تحويلها إلى زيادة صافي أصولها. ويكون الإيراد الخاص بفترة زمنية معينة معادلا للنقدية ورصيد العملاء (المتحصلات) الناتجة عن المبيعات الخاصة بتلك الفترة. وبالنسبة لأي عملية يكون الإيراد معادلا لقيمة الأصول التي تحصل عليها المنشأة.

ويعني هذا المبدأ بتوقيت وجود الإيراد أو الاعتراف به أو بعبارة أخرى تحديد النقطة أو النقط التي يتحقق عندها الإيراد خلال عملية خلق سلع أو خدمات قابلة للبيع، أو بعبارة أخرى تحديد الواقعة الهامة والحيوية التي يتحقق الإيراد بوقوعها. إن حدوث تلك الواقعة يكون مبررا لتسجيل الزيادة في صافي قيمة الأصول وذلك عن طريق استبعاد تكلفة أحد الأصول مثل البضاعة واستبدالها بقيمة أعلى هي قيمتها السوقية، وينتج عن ذلك بطبيعة الحال زيادة في صافي قيمة الأصول. ومن الناحية المثالية، وطالما أن كل خطوة في عملية انتاج وتوزيع السلع تعتبر ضرورية

لتحقيق الإيراد، فان المحاسبة ينبغي أن تعترف بهذا التحقق تدريجياً بدلا من ربطه بواقعة واحدة هامة خلال تلك الدورة. وعلى الرغم من المنطق الذي تقوم عليه تلك المناقشة الا أن الاعتبارات العملية تحتم ضرورة وجود أدلة موضوعية لدعم عملية تحقق الايراد، وتكمن تلك الأدلة الموضوعية بالنسبة لمعظم أنواع المشروعات في وجود عملية تبادل خارجي تنقل بمقتضاها السلعة أو الخدمة للغير، وتكتمل عملية اكتساب الإيراد.

وطبقا لمفهوم تحقق الإيراد في المحاسبة ينبغي تقييم الأصول بتكلفتها حتى تتحقق اي زيادة في قيمة تلك الأصول من خلال عملية البيع. ويترتب على عملية البيع تغيير في شكل الأصول فبدلا من كونها بضاعة على سبيل المثال تصبح نقدية أو عملاء. ويعتبر تحقق الإيراد في لحظة البيع اساساً مقبولاً للتحقق في معظم أنواع المشروعات، الا أن استخدام هذا الأساس في بعض الحالات قد يؤدي الى جعل القوائم المالية مضللة خاصة في حالات المهن الحرة والبيع بالأقساط وأعمال المقاولات، وذلك على نحو ما سنرى بالتفصيل فيما بعد.

٤ ـ حـ ـ مبدأ المقابلة The Matching Principle

يعني مبدأ المقابلة أنه بعد تحديد إيرادات الفترة المحاسبية، فان المصاريف المرتبطة بتلك الإيرادات ينبغي أن تخصم منها للوصول الى صافي الدخل الخاص بهذه الفترة ويشير اصطلاح المقابلة الى العلاقة الوثيقة الموجودة بين بعض عناصر المصاريف وبين الإيراد المحقق نتيجة تحمل تلك المصاريف. ويوفر استخدام مبدأ المقابلة في عمليات قياس الدخل مبررا عمليا آخرا لاستخدام اساس التكلفة التاريخية السابق الاشارة اليه.

إن المصاريف الخاصة بالاعلان تجتذب بعض العملاء وتؤدي إلى زيادة المبيعات، وبناء عليه فانها ينبغي ان تخصم من إيراد الفترة الحالية. ويوضح الاعتراف بوجود بعض مصاريف الديون المشكوك فيها أهمية الفترة الزمنية في عملية مقابلة الإيرادات بالمصروفات. إن مصاريف الديون المشكوك فيها هي نتيجة عمليات البيع الآجل لعملاء لن يتمكنوا من سداد حساباتهم. وينبغي إثبات هذا المصروف وخصمه من إيرادات السنة التي يتم فيها البيع رغم انه لم يتقرر بعد اعدام الدين في

هذه السنة، وذلك حتى تتحقق المقابلة السليمة بين المصروفات والإيرادات. ويلعب التقدير دوراً هاماً في هذه الحالة وفي غيرها من الحالات، وذلك حتى يمكن تطبيق مبدأ المقابلة بصورة سليمة.

ويستخدم اساس الاستحقاق Accural basis of Accounting أو الأساس البيعي لوصف الاجراءات المحاسبية المستخدمة لتخصيص الايرادات والمصروفات بصورة سليمة على الفترات المحاسبية المختلفة. ولا يمنع استخدام هذا الأساس في معظم المنشآت التجارية والصناعية في الوقت الحاضر من إستخدام أسس أخرى في بعض أنواع المشروعات، وذلك على نحو ما سنرد شرحه بالتفصيل في مراحل متقدمة من الدراسة.

ويعني مبدأ المقابلة ان المجهودات (المصاريف) ينبغي أن تتبع وتقابل الايرادات الخاصة بها كلما كان هذا ممكناً وفي الحالات التي يكون من الصعب تحقيق الترابط بين المصروفات والإيرادات يكون من الضروري استخدام سياسة منتظمة ورشيدة لعملية تخصيص المصروفات على الايرادات بشكل يقترب من تحقيق المقابلة وتتطلب سياسة التخصيص هذه بعض الفروض المتعلقة بالايرادات المحققة، وأيضاً وضع بعض الفروض بالنسبة للمصروفات المرتبطة بها. فعلى سبيل المثال ينبغي تخصيص تكلفة الأصل طويل الأجل على حياته الانتاجية على أساس أن هذا الأصل يساهم في تحقيق الايرادات خلال هذه الحياة.

وتجدر الإشارة الى أن بعض عناصر التكاليف تعالج كمصروفات مباشرة نظراً لعدم توقع وجود اي ايرادات مستقبلة مرتبطة بها، او لعدم وجود أي ارتباط بين تلك المصروفات وبين الايرادات. ومن أمثلة تلك العناصر بعض تكاليف الاعلان والترويج وبعض التكاليف الادارية.

د ـ د ـ مبدأ التجانس The Consistency Principle

تعتبر عملية مقارنة القوائم المالية الخاصة بالفترات المحاسبية المختلفة لاحدى المنشآت في منتهى الأهمية للوصول الى بعض الاستنتاجات المتعلقة بالحالة المالية للمنشأة. فاذا أظهرت القوائم المالية الخاصة بالفترة الحالية ارباحاً زائدة عن الفترة السابقة يكون من الممكن افتراض ان العمليات في الفترة الحالية كانت أكثر ربحة.

ولكن في الحالات التي يحدث فيها تغيير في مبدأ محاسبي معين فان هذه الأرباح الزائدة قد تكون نتيجة لهذا التغيير وليس بسبب تحسين الآداء. ومن هنا فان الاستخدام المتجانس للمبادىء المحاسبية بالنسبة لنفس المنشأة يعتبر مطلبا اساسياً لامكانية إجراء المقارنة بين القوائم المالية الخاصة بالفترات المحاسبية المختلفة.

وينبغي أن يتحقق مراجع الحسابات كما سبق أن أشرنا من تطبيق هذا المبدأ، ومن المتفق عليه مهنياً أنه ينبغي أن يشير المراجع في تقريره على القوائم المالية أن المبادىء المحاسبية مطبقة بصورة متجانسة، أو عليه أن يوضح أي تغيير في تلك المبادىء ونتائج هذا التغيير.

ولا يعني مبدأ التجانس أنه ليس باستطاعة المنشأة العدول مطلقا عن استخدام اي طريقة محاسبية. إن المبادىء المحاسبية عرضة للتغيير نتيجة للتغيرات في البيئة أو في الظروف التي تعمل فيها المحاسبة. ولكن التطبيق السليم لمبدأ التجانس يعني انه يمكن اجراء أي تغيير في المبادىء او الطرق المحاسبية المستخدمة طالما أن هذا التغيير له ما يبرره، مع الافصاح عن هذا بصورة ملائمة، وتوضيح تأثير هذا التغيير على صافي الدخل والمركز المالي في السنة التي يحدث فيها.

٤ ـ هـ ـ مبدأ الافصاح الكامل The Full Disclosure Principle

يتطلب مبدأ الافصاح الكامل أن تكون القوائم المالية كاملة بحيث تشتمل على كافة المعلومات الضرورية للتعبير الصادق. فاذا ترتب على حذف او استبعاد بعض المعلومات أن تصبح القوائم المالية مضللة، فان الافصاح عن مثل تلك المعلومات يصبح ضروريا.

وتشتمل القوائم المالية المنشورة في الوقت الحاضر على الملاحظات والمذكرات التوضيحية التي تعتبر جزءاً اساسياً من القوائم المالية. وينبغي ان تكون المعلومات الواردة في تلك المذكرات التوضيحية مكملة للمعلومات الواردة في صلب القوائم المالية، ولا ينبغي ان تستخدم كوسيلة لتصحيح بعض المعلومات الخاطئة الواردة في تلك القوائم.

ومن أمثلة الملاحظات التوضيحية التي ترفق الآن بالقوائم المالية ملحق بالسياسات المحاسبية الهامة التي تستخدمها المنشأة، وملخص بتفاصيل المخزون

وأسس تقييمه، وملخص لخطط التقاعد الخاصة بالمنشأة، والالتزامات العرضية، وشروط ومبررات الاندماج إذا كان هناك اقتراح بذلك، والمخاطر غير العادية المحتملة، والقيمة الجارية للأصول طويلة الأجل والمخزون. وتعتبر السياسات المحاسبية المستخدمة من المعلومات الهامة التي ينبغي الافصاح عنها في الولايات المتحدة الامريكية. ومن الأمور التي ينبغي الافصاح عنها في هذا القسم التغييرات في المبادىء المحاسبية المستخدمة ومبررات هذه التغييرات، وطرق الأهلاك وطرق تقييم المخزون، وأسس تحويل العملات الأجنبية إلى العملة الوطنية. وإذا كانت المبادىء المحاسبية في القوائم المالية التي يقوم مراجع الحسابات بفحصها في الولايات المتحدة تمثل موقفا مختلفا عن المواقف المعلنة لمجلس مبادىء المحاسبة، ولمجلس معايير المحاسبة المالية، فان هذه الاختلافات في المبادىء ينبغي الافصاح عنها اما في صورة ملاحظات مرفقة بالقوائم المالية، أو في تقرير مراجع الحسابات نفسه

ولا يسرى مبدأ الافصاح الكامل على الأحداث والوقائع التي تحدث خلال السنة المالية، وانما يمتد إلى الأحداث الهامة التي تحدث بعد تاريخ الميزانية وقبل نشر القوائم المالية. ومن الأمثلة على ذلك بيع أحد الأصول الهامة أو أحد اجزاء المنشأة او تسوية احدى المنازعات الهامة او الانخفاض الكبير في أسعار الخامات. وجميع تلك الأمثلة تنطوي على تأثيرات هامة على إيرادات المنشأة ومركزها المالي ومن ثم ينبغي الإفصاح عنها في القوائم المالية.

وينبغي ان تكون الملاحظات على الميزانية في صورة مختصرة ومحددة كما هو الحال بالنسبة للقوائم المالية ذاتها، وذلك حتى تكون تلك القوائم في صورة يسهل فهمها ولا تحتوي على تفاصيل لا مبرر لها. ولا ينبغي الافصاح عن امور عادية تشترك فيها معظم المنشآت او عن مخاطر عادية في المجتمع، وانما يقتصر الأمر على المعلومات الهامة التي تخص المنشأة والتي تؤدي الى التعبير الصادق الذي تهدف القوائم المالية الى تحقيقه.

٤ ـ و ـ مبدأ الموضوعية The Objectivity Principle

ينبغي ان تعتمد المحاسبة على أدلة موضوعية كلما كان هذا ممكنا. ان المستندات لتفصيلية المرفقة التي توضح تفاصيل العمليات المختلفة تمثل ادلة واضحة وقوية

يمكن مراجعتها عن طرق فحص الأدلة والحقائق التي تثبت وجودها. وقد سبق ان ذكرنا ان التكلفة التاريخية للأصول تمثل بيانا موضوعيا يمكن التحقق منه بسهولة ويساعد التمسك بمبدأ الموضوعية على ضمان خلو القوائم المالية من اي انحياز من جانب من يقوم باعدادها، ويؤدي هذا الى وصول جميع من يقومون بتحليل القوائم المالية بصفة مستقلة عن بعضهم الى نفس الاستنتاجات.

وتجدر الاشارة الى أن بعض الأرقام الواردة في القوائم المالية لا نعبر دائماً عن حقائق وانما يوجد بعد التقديرات، مثال ذلك تقدير الحياة الانتاجية للأصول طويلة الأجل، وتقدير القيمة البيعية للمخزون، وتقدير احتمالات عدم تحصيل بعض الأرصدة المستحقة على العملاء، وغيرها من العناصر التقديرية التي تعتبر جزءاً اساسياً من القوائم المالية. ويتطلب مبدأ الموضوعية فيما يتعلق بهذه العناصر ضرورة الاعتماد على أدلة موضوعية كلما كان ذلك ممكنا. ومن الأساليب البديلة في هذا المجال الحصول على قيم محاسبية عن طريق اسس التقدير المتعارف عليها، والقيام بتقديرات محتملة في المستقبل، والاعتماد على وجهة نظر الإدارة وخبرتها بالنسبة لهذه العناصر. ويؤدي استخدام هذه الأساليب في التقدير الى بعض الصعوبات بالنسبة لمراجع الحسابات الخارجي عند فحص هذه العناصر. وينبغي باستمرار الموائمة والموازنة بين إعتبارات الملائمة والموضوعية عند اعداد القوائم المالية، بمعنى هل ينبغي الافصاح عن بيانات تفتقد شيئاً من الموضوعية؟ لا شك ان الاجابة على هذا التساؤل ينبغي ان تكون بالايجاب فمن المرغوب فيه دائماً الافصاح عن القيم الجارية للأصول، حتى ولو كانت تلك القيم تفتقد الدليل الموضوعي، نظراً لأن وجود تلك القيم يكون مهما ومفيداً بالنسبة لمن يستخدمون القوائم المالية.

٥ ـ المعتقدات المحاسبية: Accounting Conventions

تعتبر المعتقدات المحاسبية الركن الأخير من أركان الاطار الفكري للمحاسبة، وتمثل تلك المعتقدات إعتبارات عملية ينبغي أن تؤخذ في الاعتبار عند اعداد القوائم المالية والافصاح عنها، وأهم هذه المعتقدات هي:

٥ ـ أ ـ الأهمية Materiality

يرتبط مفهوم الأهمية بشكل كبير بمبدأ الافصاح السابق الاشارة اليه، حيث يعتبر

الافصاح الكامل في القوائم المالية امرا هاماً بالنسبة للعناصر المهمة. والمقصود باصطلاح الأهمية من الناحية المحاسبية الأهمية النسبية. وبناء على هذا المفهوم فان العناصر قليلة القيمة او التي تكون قيمتها تافهة لا ينبغي أن تستغرق كثيراً من الجهد، وإنما يمكن معالجتها بأكثر الأساليب ملائمة واقتصاداً.

ومن الأمثلة العملية لتطبيق المفهوم ما تضعه بعض الشركات كحد أدنى لاعتبار النفقة بمثابة نفقة رأسمالية. فمن الناحية النظرية البحتة يعتبر شراء بعض الأدوات الكتابية (مثل الاقلام) بمثابة الحصول على أصول ينبغي اهلاكها على سنوات استخدامها، ولكن من الناحية العملية نجد ان تكاليف تخصيص هذه النفقات قد تتعدى تكلفة الأصول المشتراه، وبالتالي فان عملية التخصيص على سنوات الحياة الانتاجية لن يكون لها ما يبررها من الناحية العملية .ورغم استفادة اكثر من فترة محاسبية من تلك الأدوات فانها تعالج كمصروفات تطبيقا لاعتبارات الأهمية خروجا عن المبادىء المحاسبية التي سبق الاشارة اليها، وينبغي ان تكون سياسة المنشأة في مجال تحديد الأهمية واضحة ومطبقة باستمرار وذلك تفاديا لتطبيق هذا المفهوم على عناصر هامة، مما قد يؤدي الى التأثير على القوائم المالية.

ولا شك أن أهمية عنصر معين تختلف من منشأة إلى أخرى وفقا لحجم المنشأة وامكانياتها فان خسارة بمبلغ ٥٠٠٠٠٠ جنيه قد تكون مهمة جدا في بعض المنشآت، وقد لا تمثل شيئاً يذكر في منشآت اخرى. ولتحديد اهمية عنصر معين في مجال الافصاح عنه في القوائم المالية ينبغي البحث عما اذا كان من المحتمل ان تؤثر معرفة هذا العنصر على الأشخاص الذين يستخدمون القوائم المالية في إتخاذ قراراتهم الإقتصادية. ومن ناحية اخرى فانه ينبغي النظر الى طبيعة العملية عند تحديد مدى اهميتها بالإضافة الى مبلغها، مثال ذلك القيام ببعض العمليات مع بعض اعضاء مجلس ادارة الشركة فهي تعتبر عمليات مهمة ينبغي الافصاح عنها حتى ولو كانت مبالغها غير كبيرة.

٥ ـ التحفظ Conservatism

تنطوي كثير من القرارات التي يتخذها المحاسبون في مجال تقييم الأصول وتحديد الدخل على إجراء بعض التقديرات وممارسة الحكم الشخصي. وبعبارة اخرى فانه في

كثير من المواقف لن يكون هناك قيمة واحدة صحيحة، وانما ينبغي الاختيار من بين عدة قيم تمثل بدائل في مجال التقدير. وتعني فكرة التحفظ انه في الحالات التي يتوافر للتقديرات والطرق المختلفة ادلة معقولة ينبغي اختيار القيمة التي يكون تأثيرها أقل بالنسبة لتحسين الربح أو المركز المالي للمنشأة في السنة الجارية.

ويقضي هذا المفهوم بمراعاة الحيطة لضمان عدم المبالغة في الأرباح أو في تحسين المركز المالي. وقد ادى التطبيق الخاطيء لهذا المفهوم الى تخفيض ارباح كثير من المنشآت بلا مبرر، الأمر الذي عرض المحاسبة والتقارير المالية لكثير من الانتقادات من جانب من يستخدمون القوائم المالية والاقتصاديين بصفة خاصة. ان التطبيق السليم لفكرة التحفظ يعني إختيار الطرق المحاسبيةالتي لا تؤدي الى تخفيض او زيادة الربح او التأثير على المركز المالي. ومن الأمثلة العملية لمفهوم التحفظ في المحاسبة تقييم المخزون السلعى بالقيمة الأقل من بين التكلفة او سعر السوق، واستخدام طرق الاهلاك المعجل (القسط المتناقص)، والاسراع في اهلاك بعض الأصول التي يوجد اي شك بالنسبة لها، ورفض اي عمليات اعادة تقييم بالزيادة للأصول حتى تتحقق هذه الزيادة في شكل عملية تبادل كاملة .ويعتبر مفهوم التحفظ بمثابة مرشد في الحالات التي يكون فيها شك في اختيار قيمتين ناتجتين عن بديلين في التقدير، اما في الحالات التي لا يكون هناك فيها اي شك فانه لن يكون هناك مبرر لاستخدام مفهوم التحفظ.

اسئلة وتمارين على الباب الاول

أولاً: الأسئلة النظرية:

١ ــ عرف المقصود بالمحاسبة المالية وحدد أهدافها.

٢ ــ ما هي المتطلبات الرئيسية للتحقق من موضوعية ودقة البيانات التي تنطوي عليها القوائم المالية؟

٣ ــ بين أهمية عملية المراجعة في تحسين نوعية البيانات المالية ووضع أهمية وجود مبادىء محاسبية متعارف عليها في هذا الصدد.

٤ ــ إشرح بإختصار كيف تتأثر المحاسبة بالإطار الذي تعمل فيه وكيف تؤثر المحاسبة في هذا الإطار أيضاً.

٥ ــ ما هي الجهات التي أثرت في إرساء وتطوير مبادىء المحاسبة المتعارف عليها في كل من الولايات المتحدة ومصر؟

٦ ــ إشرح الإطار الفكري للمحاسبة المالية الذي وضعه مورس مونتز وبين أركانه الرئيسية.

٧ ــ وضح الخلافات بين دراسة مونتز ودراسة مونتز وسبراوس في مجال صياغة الإطار الفكري للمحاسبة المالية.

٨ ــ بين الإطار الذي إقترحه مجلس مبادىء المحاسبة التابع لمجمع المحاسبين القانونيين الأميركي للمحاسبة المالية؟ وإشرح أوجه القصور فيه.

٩ ــ إستعراض هيكل المبادىء المحاسبية الذي إقترحته مجموعة العمل الخاصة بأهداف المحاسبة والتقارير المالية التابعة لمجمع المحاسبين القانونيين الأميركي.

١٠ ــ ما هي المهام التي ينبغي أن تنطوي عليها المحاسبة كعلم إجتماعي، وما هي أركان المعرفة الملائمة للقيام بهذه المهام.

١١ ــ إشرح المفاهيم الرئيسية المستخدمة في مجال المحاسبة المالية.

١٢ ــ ما هو المقصود بفرض الوحدة المحاسبية وبين كيفية تنفيذ هذا الفرض عملياً؟
١٣ ــ يؤدي فرض إستمرار المنشأة في أعمالها إلى بعض الإنعكاسات المحاسبية. إشرح ذلك بإختصار.
١٤ ــ إشرح المقصود بالفرض النقدي وبين آثاره المحاسبية والوسائل التي يمكن إستخدامها لضمان فاعلية القياس النقدي.
١٥ ــ بين كيف يؤثر فرض الوحدة المحاسبية على الإجراءات المحاسبية.
١٦ ــ يؤثر مبدأ التكلفة التاريخية على جميع جوانب المحاسبة المالية. إشرح.
١٧ ــ إشرح مبررات إستخدام مبدأ التكلفة التاريخية في المحاسبة.
١٨ ــ يتحقق الإيراد في المحاسبة عند إكتمال دورة إكتسابه ـ إشرح.
١٩ ــ يعتبر مبدأ المقابلة من المبادىء الأساسية في المحاسبة. إشرح
٢٠ ــ إشرح المقصود بالتجانس في إستخدام المبادىء والطرق المحاسبية وبين أهمية ذلك.
٢١ ــ بين ماذا يعني مبدأ الإفصاح الكامل والوسائل المستخدمة في ذلك.
٢٢ ــ تؤثر إعتبارات الموضوعية كثيراً على الإجراءات والطرق المحاسبية. إشرح.
٢٣ ــ إشرح المقصود بالأهمية في مجال التقرير والتسجيل المحاسبي.
٢٤ ــ أثرت إعتبارات التحفظ كثيراً على المحاسبة. إشرح.
٢٥ ــ بين أوجه الصواب أو الخطأ في العبارات التالية فيما لا يزيد عن ثلاثة سطور بالتحديد لكل منها:

ــ تعتبر المحاسبة أداة قياس وإتصال.
ــ ليس من الضروري أن تعد القوائم المالية في ضوء إطار محدد ومعروف ومتفق عليه من المبادىء المحاسبية.
ــ لا تكون المبادىء المحاسبية قابلة للتغير أو التطور بمرور الزمن.
ــ لا تلعب المحاسبة أي دور في عملية الإدارة الإقتصادية لموارد المجتمع.
ــ ليس من الضروري مراجعة وفحص القوائم المالية.
ــ تؤدي عملية مراجعة القوائم المالية إلى زيادة درجة الإعتماد عليها.
ــ يكون لعملية المراجعة دور في عملية الإدارة الإقتصادية وتحقيق الإستغلال الأمثل لموارد المجتمع.

ـ لا تتأثر المحاسبة بندرة عوامل الإنتاج.
ـ تؤثر البيئة التي تعمل فيها المحاسبة على المبادىء والإجراءات المحاسبية المستخدمة.
ـ لا تؤثر المحاسبة في الإطار الذي تعمل فيه.
ـ رغم وجود مبادىء محاسبية مقبولة إلا أنه لا يوجد إطاراً فكرياً محدداً واحداً يجمع هذه المبادىء.
ـ يمكن لكل محاسب إستخدام المبادىء المحاسبية الخاصة به.
ـ تعتبر المبادىء المحاسبية المقبولة وسيلة للقضاء على الإنحياز وسوء عرض البيانات المالية.
ـ تعرض دراسة سبراوس ومنتز للمبادىء المحاسبية من الناحية المثالية وليس الواقعية.

٢٦ ـ حدد أوجه الصواب أو الخطأ في العبارات التالية فيما لا يزيد عن ثلاثة سطور بالتحديد لكل منها:
ـ تختلف دراسة مجلس مبادىء المحاسبة التابع لمجمع المحاسبين القانونيين الأميركي عن دراسة سبراوس ومونتز إختلافاً جوهرياً.
ـ تعمد صياغة إطار فكري للمحاسبة على تحديد الأهداف التي تسعى القوائم والتقارير المالية إلى تحقيقها.
ـ لا تختلف المفاهيم الأساسية في المحاسبة عن المبادىء المحاسبية.
ـ تختلف الأصول عن المصروفات في المحاسبة.
ـ تعتبر حقوق الملكية بمثابة إلتزامات على المنشأة.
ـ لا تختلف الفروض المحاسبية عن المفاهيم والمبادىء المحاسبية المستخدمة.
ـ يتفق المفهوم المحاسبي للوحدة المحاسبية مع المفهوم القانوني.
ـ لا يؤثر فرض إستمرار المنشأة على تقييم الأصول أو الإلتزامات في المحاسبة المالية.
ـ يستخدم المحاسبون جنيهات ذات قيم مختلفة نتيجة للفرض النقدي الذي يفترضونه.
ـ تعالج الأرقام القياسية للأسعار مشكلة التقلب في حجم الجنيه المصري من فترة لأخرى.

ـ تتحدد نتيجة الأعمال بصورة قاطعة عند تصفية المنشأة وإنتهاء أعمالها.
ـ كلما كانت الفترة المحاسبية قصيرة كلما كان تحديد صافي الربح دقيقاً.
ـ يعتبر مبدأ التكلفة التاريخية أحد المباديء الأساسية في الفكر المحاسبي.
ـ ينطبق مبدأ التكلفة على الأصول دون الإلتزامات.
ـ يكون من السهل إستخدام القيمة البيعية كأساس للمحاسبة على الأصول والإلتزامات.
ـ يتحقق الإيراد بصورة مستمرة مع دورة الإنتاج والبيع في المحاسبة.
ـ لا تؤثر إعتبارات الموضوعية في مجال تحقق الإيراد.
ـ يؤثر مبدأ تحقق الإيراد في المحاسبة على تقييم الأصول.
ـ ينطبق أساس الإستحقاق في تحقيق الإيراد على جميع أنواع المنشآت.
ـ يبرر مبدأ المقابلة إستخدام أساس التكلفة التاريخية في المحاسبة.
ـ لا يمنع مبدأ المقابلة من رسملة بعض النفقات إذا كان هناك مبرر لذلك.
ـ يعتبر مبدأ التجانس في منتهى الأهمية لإمكانية مقارنة القوائم المالية الخاصة بالفترات المحاسبية المختلفة.
ـ ليس من المستطاع على الإطلاق تغيير بعض المباديء والطرق المحاسبية المستخدمة.
ـ من الممكن أن تنطوي بعض الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية على بيانات متعارضة مع تلك القوائم.
ـ لا يقتصر الإفصاح على الوقائع التي تحدث قبل تاريخ الميزانية ولكن يمتد إلى غير ذلك من الوقائع.
ـ تعنى الموضوعية إمكانية المراجعة والتحقق.
ـ تضمن الموضوعية عدم تأثر القوائم المالية بوجهة نظر من يقوم بإعدادها.
ـ في حالة المفاضلة بين الموضوعية والملائمة في مجال الإفصاح يكون القرار دائماً في صالح الملائمة.
ـ تتطلب إعتبارات الأهمية التركيز على العناصر المهمة في مجال المحاسبة والإفصاح.
ـ يعتبر مفهوم الأهمية خروجاً عن المباديء المحاسبية المتعارف عليها.
ـ يؤثر مفهوم التحفظ بشكل كبير على القوائم المالية.

ثانياً: التمارين:

التمرين الأول:

فيما يلي بعض البيانات المتعلقة بشركة السلام الصناعية:

١ ـ قامت المنشأة بتصنيع بعض الآلات داخلياً لإستخدامها في العمل والإنتاج وقد بلغت تكاليف هذا التصنيع ٢٥٠٠٠٠ جنيه، وقد تبين أن شراء نفس هذه الآلات من خارج المنشأة سيتكلف ٢٩٨٠٠٠ جنيه.

٢ ـ إشترت المنشأة بعض الخامات وقيدتها في الدفاتر بمبلغ ٥٩٠ جنيه في أول يناير سنة ١٩٧٨، وقد ظلت هذه المواد في مخازن المنشأة حتى ١٩٧٨/١٢/٢١، وأصبح شراؤها يتكلف في ذلك التاريخ ٧٢٠٠٠ جنيه.

٣ ـ تلقت المنشأة في آواخر العام طلباً من أحد العملاء لشراء بضاعة موجودة بالمخازن بمبلغ ١٩٠٠٠ جنيه وسيتم تسليم تلك البضاعة في ٢ يناير ١٩٧٩.

٤ ـ إشترت المنشأة منذ فترة قطعة أرض بمبلغ ٣٠٠٠٠٠جنيه لإستخدامها في أغراض التوسعات المستقبلة، وتبلغ القيمة السوقية لهذه الأراضي في نهاية سنة ١٩٧٨ مبلغ ٤٥٠٠٠٠ جنيه.

٥ ـ تمتلك الشركة بعض الإستثمارات طويلة الأجل التي استحق عنها أرباح معلنة في ديسمبر ١٩٧٨، ولكن لم يتم إستلامها بعد حتى ٧٨/١٢/٣١.

المطلوب: إيضاح أي قيود يومية ينبغي إجراؤها في دفاتر شركة السلام إذا كان هناك مبرر لذلك.

التمرين الثاني:

أ ـ فيما يلي بعض البيانات المتعلقة بالسياسات التي إتخذها رئيس حسابات بإحدى الشركات التي طلبت منك إبداء الرأي فيها:

١ ـ أدرجت المنشأة ضمن بضاعة آخر المدة مبلغ ٢٢٠٠٠ جنيه قيمة بضاعة غير صالحة للإستخدام (تعرضت للقدم)، ويرى رئيس الحسابات أن الخسارة لم تتحقق طالما لم يتم بيع البضاعة حتى نهاية السنة المالية.

٢ ـ طالما أن الأرباح التي حققتها المنشأة غير كبيرة، فلا يرى رئيس الحسابات

تحميل الحسابات الختامية بأي أعباء مقابل إهلاك الأصول طويلة الأجل.

٣ ـ تشغل المنشأة أحد المباني المؤجرة من الغير بعقد طويل الأجل، وتقوم بإعادة تأجير جزء من هذه المباني إلى شركة أخرى، وقد قام رئيس الحسابات بخصم الإيجار الدائن المحصل من الغير من الإيجار الكلي للمبنى وذلك للوصول إلى صافي قيمة الإيجار الذي تتحمله المنشأة.

٤ ـ يرى رئيس الحسابات تحميل الحسابات الختامية بكامل قيمة إحدى سيارات النقل التي حصلت عليها المنشأة أثناء السنة.

٥ ـ دفعت المنشأة مبلغاً كبيراً لإحدى شركات الاعلانات، وذلك مقابل حملة إعلانية اثر ترويج أحد المنتجات الجديدة الذي لن يظهر في السوق إلا في خلال السنة التالية. ويرى رئيس حسابات الشركة تحميل هذا المبلغ على تكاليف الإعلان المدفوع مقدماً.

٦ ـ شب حريق أثناء السنة أدى إلى خسارة كبيرة في بعض عناصر المخزون غير المؤمن عليه، ولم تجري أي قيود محاسبية لإثبات هذه الخسارة على أساس أن رئيس الحسابات يرى أن مخزون آخر المدة سينخفض بقيمة الخسارة، وبناء عليه فإن تكلفة البضاعة المحترقة ستحمل على تكلفة البضاعة المباعة، وسيكون رقم صافي الدخل سليماً بناء على ذلك.

٧ ـ قامت المنشأة بشراء أحد المعارض منذ عشر سنوات بمبلغ ٦٢٠٠٠ جنيه، ويتضمن ثمن الشراء الأرض المقام عليها هذا المعرض، والتي يمكن بيعها في الوقت الحاضر بمبلغ ١٢٤٠٠٠ جنيه، ويرى رئيس الحسابات إظهار هذا الأصل في الدفاتر بهذه القيمة الجديدة.

المطلوب: تحديد مدى موافقتك أو عدم موافقتك على ما رآه رئيس الحسابات موضحاً الأسانيد التي تستند عليها في كل حالة من الحالات المعروضة على حدة.

ب ـ فيما يلي بعض الإجراءات المحاسبية التي يمكن إستخدامها:

١ ـ لا ينبغي التنبؤ بأي أرباح ولكن تؤخذ جميع الخسائر في الحسبان عند إعداد القوائم المالية.

٢ ــ يمكن إعداد وإستخدام القوائم المالية المجمعة لاحدى الشركات القابضة.
٣ ــ ينبغي إعداد التقارير المالية على فترات زمنية محددة.
٤ ــ من الضروري تكوين مخصص لمقابلة الديون المشكوك فيها.
٥ ــ لا يمكن التغيير من طريقة القسط الثابت للإهلاك إلى طريقة القسط المتناقص ثم العودة إلى طريقة القسط الثابت مرة أخرى.
٦ ــ يتم تسجيل الإيراد في لحظة البيع.
٧ ــ ينبغي تقييم المخزون بسعر التكلفة أو السوق أيهما أقل.
٨ ــ تحمل تكاليف العدد والأدوات المستخدمة في أعمال الصيانة مباشرة على حسابات المصروفات.
٩ ــ لا تدرج أي تنبوءات مالية في الحسابات والدفاتر.
١٠ ــ يعالج كل مشروع من الناحية المحاسبية كوحدة مستقلة عن الملاك.
١١ ــ من الضروري أن تكون القوائم المالية الخاصة بالفترات المحاسبية المتتالية قابلة للمقارنة.
١٢ ــ ينبغي توضيح الأحداث الهامة التي تقع بعد تاريخ الميزانية عند نشر القوائم المالية.

المطلوب: تحديد الفرض المحاسبي أو المبدأ أو المعتقد الذي يبرر إستخدام كل إجراء من الإجراءات السابقة.

التمرين الثالث:

أ ــ كون خميس وجمعة شركة فيما بينهم لشراء أحد مراكب الصيد، وقد ساهم كل منهما بمبلغ ٥٤٠٠٠ جنيه، وقد حصل كلاهما على عدد ٦٠٠ سهم قيمة السهم ١٠ جنيه، وقد أصدرت الشركة أيضاً عدد ١٢٠ سهم وذلك كجزء من ثمن الحصول على مركب صيد قديم. ويلاحظ أن هذا المركب كان مرهوناً مقابل الحصول على قرض من بنك التنمية بمبلغ ٤٥٠٠٠ جنيه، وقد تم الإتفاق على أن تلتزم شركة خميس وجمعة بهذا القرض ضمن صفقة شراء المركب.

وتجدر الإشارة إلى أن تكلفة هذا القارب الأصلية كانت ١٥٠٠٠٠ جنيه، ويبلغ

الإهلاك المجمع عليه ٩٠٠٠٠ جنيه حتى تاريخ الشراء، وذلك بإستخدام طريقة القسط الثابت للإهلاك.

وقد حصلت الشركة على معدات صيد بمبلغ ١٢٠٠٠ جنيه نقداً، كما حصلت على بعض المهمات بمبلغ ١٥٠٠ جنيه نقداً. كما تم الإتفاق مع عدد من البحارة وربان لتشغيل المركب إعتباراً من أول يناير القادم مقابل مبلغ ١٥٠٠ جنيه شهرياً.

المطلوب: (١) تحديد تكلفة المركب بالنسبة لهذه المنشأة اشرح.

(٢) إثبات العمليات التي تحتاج إلى إثبات في دفاتر المنشأة.

(ب) تستخدم إحدى المنشآت أساس الإستحقاق في قياس الإيرادات، وتمتلك المنشأة عدة مباني تقوم بتأجيرها للغير، وفيما يلي البيانات المتعلقة بالإيجارات تحت التحصيل والإيجارات غير المكتسبة في ١٩٧٩/١٢/٣١ و١٩٨٠/١٢/٣١:

١٩٧٩/١٢/٣١		١٩٨٠/١٢/٣١
جنيه		جنيه
٣٦٠٠	إيجارات تحت التحصيل	٤٩٠٠
٤٤٠٠	إيجارات دائنة غير مكتسبة	١٦٤٠

وقد بلغت الإيجارات المحصلة نقداً خلال سنة ١٩٨٠ مبلغ ١٠٨٤٠٠جنيه. وتقوم المنشأة أيضاً بالإعلان عن منتجاتها في الاذاعة والتلفزيون. وتسدد قيمة بعض تلك الاعلانات مقدماً، وبعضها يسدد بعد الحصول على الفواتير الخاصة به. وفيما يلي البيانات المتعلقة بالاعلان المدفوع مقدماً، والاعلانات المستحقة في نهاية كل من سنة ١٩٧٩ وسنة ١٩٨٠:

١٩٧٩/١٢/٣١		١٩٨٠/١٢/٣١
جنيه		جنيه
٥٣٦٠	نفقات اعلان مدفوع مقدماً	٦٤٠٠
٧٨٤٠	نفقات إعلان مستحقة.	٢٩٠٠

وقد بلغت مصاريف الاعلان الخاصة بالفترة طبقاً لأساس الإستحقاق ٦٤٢٠٠ جنيه.

المطلوب: (١) تحديد مبلغ الإيجار الدائن الذي ينبغي أن يظهر في الحساب الختامي الخاص بسنة ١٩٨٠ بإستخدام أساس الإستحقاق في تحقيق الإيرادات.

(٢) تحديد قيمة الإعلانات المدفوعة نقداً خلال سنة ١٩٨٠.





الباب الثاني

تحقق الايرادات والمصروفات
وقياس الدخل الدوري للمشروعات



الدخل الدوري للمشروع هو الفرق بين الايرادات الخاصة بفترة محاسبية معينة والمصروفات الخاصة بتلك الفترة، والهدف الرئيسي من قياس الدخل الدوري للمشروعات هو تحديد كفاءة المشروع في إستخدام الموارد التي يملكها، وقياس العائد على رأس المال المملوك للمنشأة، وذلك كأساس لاتخاذ القرارات الاستثمارية وغيرها من القرارات.

وطالما أن الدخل هو الفرق بين الايرادات والمصروفات الخاصة بالوحدة المحاسبية عن فترة محاسبية معينة، فان العوامل التي تتحكم في تحديد ذلك الدخل هي، الايرادات والمصروفات.

ويختص هذا الباب بمناقشة المشاكل المرتبطة بقياس الايرادات وتحققها في المحاسبة، وكذا مناقشة المشاكل المرتبطة بقياس المصروفات، وذلك تمهيداً لإجراء المقابلة بين الإيرادات والمصروفات وتصوير الحسابات الختامية في كل من المنشآت التجارية والصناعية.

وسنعرض أولاً للايرادات والعناصر المكونة لها وكيفية قياسها وتحققها. ثم نتناول موضوع المصروفات وقياسها وتوقيت تحميلها على الإيرادات وأخيراً نعرض لمقابلة الإيرادات بالمصروفات وإعداد الحسابات الختامية، وقياس الدخل الدوري للمشروعات، وذلك على النحو الوارد في الصفحات التالية.



الفصل الثالث

في

مشاكل المحاسبة ء' لإيرادات في المحاسبة

١ ـ مقدمة

من الوظائف الرئيسية للمحاسبة قياس وتحديد الدخل الدوري للمشروعات المختلفة، ويعتمد تحديد الدخل الدوري على تحديد الإيرادات والمصروفات التي تخص الفترة المحاسبية. وسيخصص هذا الفصل لدراسة المشاكل المرتبطة بقياس إيرادات الفترة المحاسبية، على أن يخصص الفصل القادم لدراسة مشاكل قياس المصروفات.

ويثار بالنسبة لتحديد الإيرادات عدة مشاكل أهمها، تحديد مكونات الإيراد، وتحديد الاعتبارات النظرية التي تتحكم في إجراءات تحديد وقياس الإيرادات من الناحية المحاسبية، ثم تحديد توقيت الاعتراف بوجود الإيرادات أو إثباتها بالدفاتر Revenue Recognition ، ومناقشة فكرة تحقق الإيرادات Revenue Realization ، والتي تعني أن الجزء المحقق من الإيرادات خلال فترة معينة هو الذي يرحل إلى الجانب الدائن من الحسابات الختامية تمهيداً للوصول إلى صافي الربح المحاسبي، وسوف تساعد مناقشة فكرة التحقق بالتفصيل بالنسبة لمختلف أنواع المشروعات والمعايير الملائمة للتحقق في كل منها على تركيز الإهتمام حول الأهداف والمشاكل التي تقابلها عند قياس الإيرادات، وذلك على نحو ما سنرى في الأجزاء التالية من هذا الفصل.

٢ ـ العناصر التي تدخل في تكوين الإيرادات:

هناك مبدآن أساسيان في تحديد مكونات الإيراد المبدأ الأول، يقتضي أن تقتصر الإيرادات على ما ينتج من ممارسة نشاط المنشأة Operating Revenues التجاري أو الصناعي.

والمبدأ الثاني لا يقتصر على الإيرادات التي تنتج من نشاط المشروع العادي، وإنما يدخل فيها أي موارد أخرى بخلاف تلك التي تؤدي إلى زيادة رأس المال والمطلوبات، وطبقاً لهذا الأسلوب فان الإيرادات تشتمل على الأرباح الرأسمالية والأرباح الناتجة عن الاستثمارات في أوراق مالية وغيرها من الإيرادات العارضة مثل مزايا سداد الالتزامات.

ويرى بعض الكتاب أن إتباع المبدأ الأول في تحديد مكونات الإيراد يؤدي إلى نتائج أفضل بكثير من المبدأ الثاني، خاصة بالنسبة لأغراض قياس كفاءة المشروع وإتخاذ القرارات الاستثمارية، ذلك لأن الأرباح الرأسمالية ليس لها علاقة بالكفاءة الإنتاجية للمشروع وقد تحدث لظروف عارضة مؤقتة كما أنها غير مستمرة مع إستمرار أعمال المشروع، وللتغلب على هذه المشكلة ولأغراض قياس الكفاءة الإنتاجية للمشروع عادة ما يتم التمييز بين الإيرادات الناتجة من ممارسة النشاط العادي للمشروع والإيرادات العارضة الأخرى بوضوح في الحسابات الختامية.

وتقاس الإيرادات من الناحية الاقتصادية بالقيمة الحالية للقيم النقدية المنتظر الحصول عليها من تحصيل الإيرادات الناتجة عن تبادل منتجات المنشأة في السوق وتتفق عادة القيمة الحالية مع القيمة السوقية في حالة البيع والتحصيل الفوري. ولكن من وجهة النظر المحاسبية فانه يتم قياس الإيرادات عادة على أساس القيمة النقدية المتوقع الحصول عليها (وليست القيمة الحالية) مقابل تبادل المنتجات في السوق على نحو ما سنرى فيما بعد.

٣ ــ الإعتبارات النظرية في مجال قياس الايرادات من الناحية المحاسبية:

يتحكم في تحديد وقياس الإيرادات (وفي غيرها من الاجراءات المحاسبية) أربعة اعتبارات رئيسية هي:

١ ــ أن تكون إجراءات قياسها عملية Practicality .

٢ ــ أن تكون من الأهمية التي تحتم قياسها Materiality .

٣ ــ أن تتصف قياسها بالموضوعية Objectivity .

٤ ــ التحفظ (عدم المقالاة فيها) Gonservatism .

وبالنسبة للاعتبار الأول، فانه طالما أن المحاسبة تهدف إلى المساعدة في تعظيم الإيرادات، لهذا فانه ينبغي عدم إستخدام أي إجراء غير عملي، بمعنى أن العائد الذي تحصل عليه المنشأة منه يكون أقل مما يتطلبه من جهد ووقت وتكاليف، ويرتبط بذلك إعتبار الأهمية بدرجة كبيرة، فعلى سبيل المثال إذا كان هناك أحد عناصر الإيرادات ذو أهمية محدودة بالنسبة لجميع المتهمين بأعمال المشروع فانه يمكن بذل أدنى جهد في تحديده، كما يمكن دمجه مع بعض العناصر الأخرى للإيرادات، أي أنه لا يظهر كمفردة مستقلة في الحسابات الختامية.

ويعني إعتبار الموضوعية، بصفة عامة، أن النتائج التي نحصل عليها من إستخدام إجراء محاسبي أو مفهوم محاسبي معين ينبغي أن يكون من الممكن مراجعتها والتحقق من صحتها بدرجة معقولة من الدقة. بعبارة أخرى فان أي رقم محاسبي محدد بطريقة موضوعية هو الذي يستند على حقائق أو أحداث يمكن مراجعتها، أي أنه ذلك الرقم الذي يكون قابلا للتحقق من وجوده بواسطة مراجع مستقل.

وتطبيقاً للموضوعية فان المحاسب يميل إلى تفضيل الحقائق أو الوقائع التي يمكن التحقق منها بواسطة الرجوع إلى مستندات ومن المستحسن أن يكون مصدرها خارجي عن المشروع.

ويعتبر الإعتبار الرابع الذي يتحكم في قياس الإيرادات محاسبياً وهو اعتباراً التحفظ هاماً وضرورياً وخاصة إذا طبق بطريقة سليمة. وقد أثر هذا الإعتبار (أو المفهوم) بدرجة كبيرة على المحاسبة، كما أدى تطبيقه بطريقة غير سليمة في بعض الحالات إلى توجيه كثير من النقد للمحاسبة. فقد اعتبر المحاسبون في باديء الأمر أن الميزانية العمومية المتحفظة هي الميزانية الجيدة التي تصلح لمختلف الأغراض، وقد كانوا يرون أن الميزانية المتحفظة تؤدي تلقائياً إلى قائمة دخل سليمة. وقد إستخدم مفهوم التحفظ في باديء الأمر نظراً لأن الميزانية العمومية كانت تعد أساساً لاستخدام البنوك وغيرها من بيوت الأقراض ومنح الائتمان والذين كان إهتمامهم ينحصر في التعرف على حافة الأمان. ولسنوات طويلة كانت تلك الجهات تهتم بالميزانية أكثر من إهتمامها بقائمة الدخل، وكانوا ينظرون إلى تحفظ الميزانية على أنه في صالحهم، وقد تأثر المحاسبين بهذا الاتجاه بدرجة كبيرة.

وعلى الرغم من أن التحفظ ما زال يؤثر على المحاسبة بدرجة كبيرة إلا انه بدأ في الآونة الأخيرة يواجه بكثير من الانتقادات، خاصة وأن التحفظ في إعداد الميزانية قد يؤثر بدرجة كبيرة على قوائم الدخل. فمثلا إذا قامت إحدى المنشآت بالحصول على أحد الأصول وإستهلكته بالكامل في السنة التي حصلت عليه فيها، يترتب على هذا الإجراء أن الميزانية تكون متحفظة بدرجة كبيرة، إلا أنه يؤدي إلى تشويه قوائم الدخل في السنوات التي لن تتحمل نصيبها من أعباء الاهلاك، وبالاضافة إلى ذلك فان تلك القوائم لن تكون متحفظة. ونتيجة لتلك الانتقادات أصبح هذا المفهوم أقل تأثيراً في الوقت الحاضر عن ذي قبل على أساس أن المحاسبة ينبغي أن تهدف دائماً نحو الدقة، ولكن طالما أن هناك كثير من البيانات تعتمد على التقدير الشخصي وتقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلة فان التحفظ يلعب دوراً كبيراً في مثل هذه الحالات. ويعني التحفظ بالنسبة لهذه المواقف، ضرورة إكتشاف المخاطر بالنسبة لكل موقف معين وتحديد اثارها بطريقة واعية وأخذها في الإعتبار عند قياس نتائج أعمال المشروع كلما كان ذلك ممكنا.

٤ ــ توقيت الحصول على الايرادات:

يعتبر تحقق الدخل أو الايرادات من الناحية الاقتصادية عملية مستمرة باستمرار العملية الإنتاجية، فإيرادات المشروع يتم إكتسابها تدريجياً بتحويل مستلزمات الإنتاج إلى منتجات نهائية عن طريق إستخدام عوامل الإنتاج المختلفة وتعتبر عملية نقل المواد الأولية إلى مقر الإنتاج، وكذلك توزيع الناتج على الأسواق من مكونات العملية الإنتاجية، كما يدخل في ذلك عمليات التخزين سواء بالنسبة للمواد الأولية أو بالنسبة للمنتج.

أما من الناحية المحاسبية فان مبدأ تحقق الإيراد المتفق عليه بين المحاسبين بالنسبة لمعظم المنشآت يقضي بالاعتراف بوجود الإيراد عند اكتمال دورة اكتساب ذلك الإيراد في المنشأة، وتكتمل تلك الدورة عند القيام بعملية تبادل مع الغير. وتوفر عملية التبادل مع الغير أساس المحاسبة، وتحدد وقت اكتساب الإيراد ومبلغ الإيراد المكتسب. ونتيجة لهذه القاعدة فلا يتم إثبات أي إيرادات في الدفاتر ما لم يكن هناك تبادل ينتج عنه حصول المشروع على أصول نقدية أو أي أصول أخرى يمكن قياس

قيمتها النقدية بصورة محددة، مقابل ما ينتجه المشروع من سلع وخدمات وهذا ما يسمى بقاعدة تحقق الإيرادات محاسبياً.

Realization of Revenues in the Accounts

ولتطبيق هذه القاعدة أربعة شروط هامة هي:

١ ـ أن الإيرادات تكتسب عن طريق مزاولة المشروع لنشاط إنتاجي أو تأديه خدمة معينة.

٢ ـ أن تكون قيمة هذه الإيرادات قابلة للقياس ولو بصورة تقديرية.

٣ ـ أن تتوافر معايير موضوعية لامكانية القياس.

٤ ـ أن تكون المصروفات المتعلقة بالإيرادات المحققة دفتريا قابلة للقياس ولو عن طريق التقدير بشرط توافر درجة كبيرة من الدقة.

وعلى الرغم من تلك القاعدة العامة في مجال تحقق الإيرادات المحاسبية إلا أنه يوجد أسس تحقق مختلفة، يمكن أن تستخدم بالنسبة لبعض أنواع المشروعات، ونعرض لجميع هذه الأساس أو الوقائع في الجزء التالي.

٥ ـ الوقائع التي يرتبط بها تحقق الإيرادات:

يمكن التمييز بين مجموعة عديدة من الوقائع يتحقق على أساسها الربح المحاسبي أو يرتبط تحقق الإيراد بها، بمعنى أن حدوثها يترتب عليه وجود الإيرادات ونعرض فيما يلي لتلك الوقائع ونبين كيفية قياس الإيرادات بالنسبة لكل منها.

(أ) ارتباط الايرادات بالإنتاج (تحقق الايرادات في نهاية العملية الإنتاجية).

سبق ان ذكرنا أن تحقق الإيرادات بالمفهوم الإقتصادي هو عملية مستمرة باستمرار العملية الإنتاجية سواء بالنسبة للمنشآت الصناعية أم التجارية، أي ان الإيرادات بهذا المفهوم تتحقق تدريجياً بتحويل مستلزمات الإنتاج إلى منتجات نهائية عن طريق إستخدام عوامل الإنتاج المختلفة في عملية التصنيع، أما في المنشآت التجارية فانه طبقاً للمفهوم الإقتصادي يتحقق الإيراد خلال عملية تجهيز السلعة وتوصيلها للمستهلك في الزمان والمكان المطلوب. وقد سبق أن ذكرنا أن هذا الأساس لا يلقي

قبولا عاما في المحاسبة ويستخدم فقط في بعض الحالات الخاصة، مثل صناعة التعدين والمحاجر ومنشآت المقاولات وبشرط توافر الشروط التالية:

١ ــ وجود سعر بيع محدد او سعر سوق ثابت.

٢ ــ عدم الحاجة إلى تكاليف إضافية لتسويق المنتج أو ضآلة مثل هذه التكاليف بحيث يمكن التغاضي عنها إن وجدت.

٣ ــ نمطية وحدات المنتج.

ويقوم ربط الإيرادات بالإنتاج على أساس أن التكاليف هي العامل الحاسم في توقيت الإعتراف بوجود الإيراد، بمعنى أن الإيراد يوجد حينما توجد التكاليف، ونضرب لذلك المثال التالي:

يفرض أن إحدى منشآت التعدين قد تأسست في أول سنة ١٩٧٢، وفيما يلي تكاليف الإنتاج والمبيعات عن السنوات الثلاث الأولى من حياتها:

	تكاليف الإنتاج	المبيعات
	جنيه	جنيه
سنة ١٩٧٢	٤٠٠٠٠٠	—
سنة ١٩٧٣	٦٠٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠
سنة ١٩٧٤	٢٠٠٠٠٠	١٦٥٠٠٠٠

ويفرض أن المخزون في نهاية كل سنة مقوماً على أساس التكلفة كان ٤٠٠٠٠٠ جنيه في نهاية السنة الأولى، ٩٠٠٠٠٠ جنيه في نهاية السنة الثانية، وصفر في نهاية السنة الثالثة.

وطالما أنه لا يوجد مخزون في نهاية السنة الثالثة فإن الربح عن السنوات الثلاث (على أساس أننا نتجاهل المصاريف الإدارية والبيعية لأغراض التبسيط فقط) هو ٦٠٠٠٠٠ جنيه، وهو عبارة عن الفرق بين حصيلة المبيعات عن الفترة كلها (٣ سنوات) ١٨٠٠٠٠٠ جنيه، والتكاليف في خلال هذه الفترة ١٢٠٠٠٠٠ جنيه.

أما إذا قمنا بتحديد الربح السنوي عن طريق إستبعاد تكلفة البضاعة المباعة سنوياً من مبيعات السنة فإنه سيظهر على الصورة التالية:

	السنة الأولى	السنة الثانية	السنة الثالثة	المجموع
	جنيه	جنيه	جنيه	جنيه
المبيعات	—	١٥٠٠٠٠	١٦٥٠٠٠٠	١٨٠٠٠٠٠
المصاريف				
مخزون أول المدة	—	٤٠٠٠٠٠	٩٠٠٠٠٠	—
تكاليف الفترة	٤٠٠٠٠٠	٦٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠٠
المجموع	٤٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠٠	١١٠٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠٠
مخزون آخر المدة	٤٠٠٠٠٠	٩٠٠٠٠٠	—	—
مجموع المصاريف	—	١٠٠٠٠٠	١١٠٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠٠
صافي الربح	—	٥٠٠٠٠	٥٥٠٠٠٠	٦٠٠٠٠٠

واضح من الجدول السابق أن الربح طبقاً لهذا الأسلوب بلغ صفر في السنة الأولى، و٥٠٠٠٠ جنيه في السنة الثانية، ٥٥٠٠٠٠ جنيه في السنة الثالثة، على الرغم من أن النشاط متمثلاً في التكاليف التي تحملتها المنشأة كان كبيراً في السنة الأولى وفي السنة الثانية، وبناء على ذلك يمكن القول أن هذا الأسلوب في تحقق الربح يفتقد الإرتباط بين الربح السنوي والنشاط الإنتاجي في السنة والممثل في التكاليف التي تحملتها المنشأة، بمعنى أنه لا يوجد إرتباط بين الإنتاج وبين الربح. ويرجع عدم وجود الإرتباط إلى أن المنشأة كانت في خلال السنتين الأولى والثانية تعمل من أجل الإنتاج للتخزين كما يتضح من أرقام مخزون آخر المدة، أما في السنة الثالثة فقد فاقت المبيعات النشاط الإنتاجي بدرجة كبيرة.

وإذا أردنا ربط تحقق الإيرادات بالإنتاج، فانه يجب إهمال واقعة البيع وتسلم السلعة والحصول على مقابلها وإعتبارها واقعة فرعية، إنما العامل الحاسم في هذه الحالة سيكون النشاط الإنتاجي. فكما يتضح من المثال السابق أن السلعة تباع بسعر يتحدد باضافة ٥٠٪ على التكلفة (مبيعات ١٨٠٠٠٠٠ وتكاليف ١٢٠٠٠٠٠)، ولهذا سنقوم بإفتراض وجود إيرادات سنوية على هذا الأساس، وسيظهر الربح السنوي في هذه الحالة على الصورة التالية:

	السنة الأولى	السنة الثانية	السنة الثالثة	المجموع
الدخل من الإنتاج	جنيه	جنيه	جنيه	جنيه
(١٥٠٪ من التكلفة)	٦٠٠٠٠٠	٩٠٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠٠	١٨٠٠٠٠٠
التكاليف	٤٠٠٠٠٠	٦٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠٠
صافي الربح	٢٠٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	٦٠٠٠٠٠

واضح من هذا الجدول أن مجموع صافي الربح عن السنوات الثلاث هو نفس الرقم الذي حصلنا عليه سابقاً (٦٠٠٠٠٠ جنيه)، إلا أنه في هذا الجدول يرتبط صافي الربح بالنشاط الإنتاجي معبراً عنه بالتكاليف التي تحملتها في كل سنة.

ويتصف مفهوم تحقق الربح مع النشاط الإنتاجي بالمنطق، وعلى الرغم من ذلك فإنه لا يستخدم بطريقة واسعة في الحياة العملية، وذلك للأسباب التالية:

١ ــ إن إستخدام هذا الأسلوب يتطلب ضرورة تحديد أسعار البيع المستقبلية بدرجة معقولة من الدقة. (فقد إفترضنا في المثال السابق أن سعر البيع تحدد بإضافة ٥٠٪ من التكلفة).

٢ ــ في كثير من الحالات يكون هناك تقارب بين الكمية المنتجة والكمية المسلمة للعملاء، وفي هذه الحالة لن يكون هناك فروق كبيرة بين تحقق الدخل على أساس الإنتاج وعلى أساس البيع (تسليم البضاعة للعملاء والحصول على ما يقابلها). على أساس أن هذه الفروق لن تحدث إلا في حالة وجود خلافات كبيرة بين كمية الإنتاج وكمية البضاعة المباعة.

٣ ـ كثيراً ما يقال أن الإعتراف بوجود الإيراد قبل تسليم البضاعة للعملاء والحصول على ما يقابلها نقداً أو في أي صورة أخرى يعتبر إجراءاً بعيداً عن مفهوم التحفظ السابق الإشارة إليه. على أساس أن هذه القاعدة تعترف بوجود الإيراد قبل أن يصبح حقيقة واقعة (قبل أن تتسلم المنشأة قيمته نقداً أو بصك قابل للتحصيل في تاريخ معين).

وأخيراً فإنه ليس من المتصور أن يتخذ هذا الأساس في قياس الإيرادات التي ستكون أساساً لتحديد ضريبة الدخل، لأن معنى ذلك أن المنشأة ستتحمل ضرائب على إيرادات لم تحصل عليها بعد.

وعلى الرغم من هذه الإعتراضات على إستخدام الإنتاج كأساس لتحديد الإيرادات المحققة في المنشآت التجارية والصناعية، فإن هذا الأساس يستخدم في بعض منشآت المناجم والمحاجر وفي شركات المقاولات على نحو ما سبق أن ذكرنا.

ب ـ إرتباط الإيرادات بالزمن:

بيّنا في العرض السابق أن تحديد الإيرادات على أساس الإنتاج يتوقف على التكاليف، بمعنى أن المنشأة تتحمل التكاليف في سبيل الحصول على الإنتاج وعن طريق تقييم الإنتاج بسعر البيع تتحدد الإيرادات التي يتم مقابلتها بالمصروفات، أي أن المصروفات هي الأساس في عملية قياس وتحديد الإيرادات. في بعض الحالات الأخرى قد يكون الزمن هو العامل الحاسم في قياس وتحديد الإيرادات بمعنى أن الدخل يتحقق بمرور الزمن، وليس عن طريق القيام بعمل معين مثل تحمل التكاليف أو تسليم البضاعة للعملاء. مثال ذلك التحقق الدوري للدخل الناتج عن منح قرض بسعر فائدة معين، فعلى سبيل المثال إذا قامت المنشأة بمنح قرض بمبلغ ١٢٠٠٠ جنيه بفائدة قدرها ٦٪ فان الإيرادات من هذه العملية ستكون ٧٢٠ جنيه سنوياً، ويفترض أنها تتحقق على أساس ٦٠ جنيه شهرياً أو ٢ جنيه في اليوم.

فبفرض أن منشأة حماد للتجارة باعت بضاعة في ١٥ ديسمبر سنة ١٩٧٥ بمبلغ ٦٠٠٠ جنيه على الحساب لأحد العملاء، الذي قبل كمبيالة تستحق الدفع بعد ٩٠ يوم، على أن يضاف إلى هذا المبلغ فائدة بواقع ٦٪، تدفع في تاريخ إستحقاق الكمبيالة. وبفرض أن المنشأة تقوم بإعداد قيود تسوية شهرية (في نهاية كل شهر) وأن

نهاية السنة المالية هي ٣١ ديسمبر، فإنه يتم إثبات العملية السابقة على الصورة التالية:

مدين	دائن	البيان	التاريخ
٦٠٠٠		من حـ/ أوراق القبض*	٧٥/١٢/١٥
	٦٠٠٠	إلى حـ/ العميل ياسر	
		إثبات الحصول على كمبيالة مقابل الدين المستحق على العميل ياسر.	

وفي نهاية السنة المالية يتم إثبات القيد التالي:

مدين	دائن	البيان	التاريخ
١٥		من حـ/ الفوائد غير المحصلة	٧٥/١٢/٣١
	١٥	إلى حـ/ الفوائد المكتسبة	
		إثبات الفوائد المستحقة حتى نهاية السنة المالية بواقع ٦٪ عن نصف شهر على مبلغ ٦٠٠٠ جنيه.	
١٥		من حـ/ الفوائد المكتسبة	
	١٥	الى حـ/ الأرباح والخسائر	
		ترحيل الفوائد المكتسبة الى حساب الأرباح والخسائر.	

وفي نهاية شهر يناير سنة ١٩٧٦ (يجري القيد التالي على أساس أننا افترضنا أن المنشأة تقوم بإجراء قيود تسوية شهرية:

مدين	دائن	البيان	التاريخ
٣٠		من حـ/ الفوائد غير المحصلة	٧٦/١/٣١
	٣٠	إلى حـ/ الفوائد المكتسبة	
		إثبات الفوائد المكتسبة عن شهر يناير سنة ١٩٧٦.	

(*) يسبق هذا القيد قيد آخر مؤادة جعل حساب العميل مدين وحساب المبيعات دائن.

وفي نهاية فبراير يجري القيد التالي:

٣٠		من حـ/ الفوائد غير المحصلة	١٩٧٦/٢/٢٨
	٣٠	إلى حـ/ الفوائد المكتسبة	
		إثبات الفوائد المكتسبة عن شهر فبراير ٧٦	

وفي تاريخ إستحقاق الكمبيالة ١٥ مارس سنة ١٩٧٦ تجري القيود التالية:

١٥		من حـ/ الفوائد غير المحصلة	١٩٧٦/٣/١٥
	١٥	إلى حـ/ الفوائد المكتسبة	
		إثبات الفوائد المكتسبة عن شهر مارس ٧٦	
٦٠٠٩٠		من حـ/ النقدية (الصندوق)	
		إلى مذكورين	
	٦٠٠٠٠	حـ/ أوراق القبض	
	٩٠	حـ/ الفوائد غير المحصلة	
		إثبات تحصيل أوراق القبض والفوائد المستحقة	

ويعتبر تحقق الإيرادات بمرور الزمن إجراءاً محاسبياً مقبولاً بالنسبة للفوائد على إختلاف أنواعها، ويمكن تطبيق هذه الفكرة من الناحية النظرية بالنسبة لجميع المبالغ التي تستحق بعد فترة في المستقبل والتي يتم إثباتها في الوقت الحاضر، فالقيمة في الوقت الحاضر يمكن التعبير عنها بمثابة القيمة الحالية للمدفوعات المستقبلة. فعلى سبيل المثال إذا كان هناك رصيداً مستحق على أحد العملاء بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه ويستحق بعد سنة من الآن، من الطبيعي أن هذا الرصيد المستحق بعد سنة لا يساوي في الوقت الحاضر ٢٠٠٠٠ جنيه، ذلك لأنه لا بد أن يساوي مبلغاً أقل لأن هذا المبلغ يمكن استثماره لمدة سنة وتحقيق إيرادات خلال تلك المدة. أي بعبارة أخرى فإن هذا المبلغ المستحق بعد سنة لن تستثمره المنشأة في أعمالها أو خارجها لمدة سنة

ولهذا فإن قيمته في الوقت الحاضر ستكون بلا شك أقل من قيمته الإسمية. وتنتشر ظاهرة الإنتظار حتى يتم تحصيل المستحقات بشكل كبير في الحياة العملية، ويوجد كثير من الحالات التي يكون لمرور الوقت تأثير كبير على تحقق الإيرادات.

ويفرض أنه في المثال السابق الخاص بإستحقاق الرصيد المدين الذي يبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه بعد سنة، أن الإدارة رأت أن القيمة الحالية لهذا الرصيد هي ١٨٨٦٨ جنيه، بعبارة أخرى إن الخصم المستحق على هذا الرصيد للوصول إلى قيمته النقدية اليوم هو ١١٣٢ جنيه، ولهذا فإنه يمكن القول أن حقيقة مبلغ المبيعات التي نتج عنها ذلك الرصيد هي ١٨٨٦٨ جنيه فقط، وأن المبالغ الإضافي (الخصم) ١١٣٢ جنيه والذي سيتم تحصيله في تاريخ إستحقاق الدين هو بمثابة فائدة بواقع ٦٪ سنوياً على المبلغ المستحق على المشتري وقدره١٨٨٦٨جنيه وذلك وفقاً للمفهوم الإقتصادي في قياس الايرادات. في مثل هذه الحالة يمكن إثبات عملية البيع بإحدى هاتين الطريقتين:

الطريقة الأولى

١٨٨٦٨		من حـ/ العملاء (العميل..)	تاريخ البيع
	١٨٨٦٨	إلى حـ/ المبيعات	
		إثبات المبيعات بتاريخ اليوم.	

الطريقة الثانية:

٢٠٠٠٠		من حـ/ العملاء (العميل..)	تاريخ البيع
		إلى مذكورين	
	١١٣٢	حـ/ العملاء ـ خصم	
	١٨٨٦٨	حـ/ المبيعات	
		إثبات المبيعات والخصم على الرصيد المدين المستحق على العملاء.	

واضح أنه بمقتضى الطريقة الثانية يتم إثبات كامل الدين بجعل حساب العميل مديناً، وفي نفس الوقت يتم إثبات الخصم في حساب مقابل يجعل دائناً بقيمة الخصم، وفي الميزانية العمومية سيطرح الحساب المقابل من حساب العملاء للوصول إلى قيمته الصافية وهي ١٨٨٦٨ جنيه، وهي القيمة الحالية. وتشبه هذه المعالجة الإجراءات المتعلقة بأوراق القبض وتكوين مخصص الخصم اللازم عن تلك الأوراق.

وبمرور الزمن وإنقضاء فترة الإنتظار تكون قيمة الرصيد المدين أكبر فأكبر حتى تصل إلى ٢٠٠٠٠ جنيه في تاريخ إستحقاقه، وهذا النمو في الرصيد المدين يتم إثباته إما بجعل حساب العميل مديناً أو الحساب المقابل (العميل . . خصم) مديناً على أن يرحل إلى حساب الفائدة، على النحو التالي:

عند إستخدام الطريقة الأولى وبعد شهر من تاريخ البيع:

٩٤,٣٣٥		من حـ/ العملاء (العميل . .)	بعد شهر من
	٩٤,٣٣٥	إلى حـ/ الفائدة المكتسبة	تاريخ البيع
		إثبات الفائدة المكتسبة عن شهر . .	

عند إستخدام الطريقة الثانية:

٩٤,٣٣٥		من حـ/ العملاء ـ خصم	بعد شهر من
	٩٤,٣٣٥	إلى حـ/ الفائدة المكتسبة	تاريخ البيع
		إثبات الفائدة المكتسبة عن شهر . .	

واضح أن القيود السابقة تعترف بوجود الإيراد مع النمو في الرصيد المدين المستحق على العميل مع مرور الزمن. ويمكن النظر إلى هذه المشكلة على أساس أن البائع يقدم خدمة للمشتري متمثلة في إقراضه مبلغاً من المال تتحقق الإيرادات منه بمرور الزمن.

وستظل الإيرادات تتراكم شهراً فشهراً حتى تصل إلى قيمة الخصم المقدرة عند إتمام عملية البيع، وتجري قيود شهرية تشبه أحد القيدين السابقين، وذلك حتى يصل رصيد العميل في نهاية الفترة الى ٢٠٠٠٠ جنيه.

وفي تاريخ السداد سيتم إجراء القيد التالي:

٢٠٠٠٠		من حـ/ النقدية (البنك)	تاريخ السداد
	٢٠٠٠٠	إلى حـ/ العملاء	
		إثبات المبالغ المحصلة من العملاء بتاريخ اليوم	

وجدير بالذكر أن فكرة تحقق الإيرادات بمضي المدة تطبق بشكل كبير بالنسبة لبعض الأصول مثل أوراق القبض والقروض التي يستحق عليها فائدة محددة في عقود الحصول عليها، أما فيما يتعلق بالأرصدة المدينة للعملاء والتي تكون فترات تحصيلها عادة قصيرة (عادة بين ٣٠ و٩٠ يوم) فانه عادة ما نتجاهل عنصر الفائدة المكتسبة الضمنى والخصم بالنسبة لهذه الحسابات. ولهذا فإنه عند إتمام عملية البيع يتم إثبات كامل المبلغ كمبيعات ، وذلك للأسباب التالية:

(أ) إذا كان سعر الخصم معقول فإن قيمة الخصم لفترات قصيرة تكون صغيرة ويمكن التغاضي عنها تطبيقاً لمفهوم الأهمية Materiality.

(ب) لما كانت الفائدة المكتسبة تعتبر من بنود الإيرادات على أي حال من الأحوال فلن يترتب على فصلها عن الإيرادات فائدة ملحوظة.

(حـ) عمليات البيع والتحصيل مستمرة ومتعددة، وتكون عادة عملية تحديد القيمة الحالية لها ليس لها مبرر في ضوء الجهد والوقت والتكلفة المترتبة على ذلك تطبيقاً لمعيار ضرورة إتصاف الإجراءات المحاسبية بالعملية Practicality.

حـ - الإيرادات والتغيرات في الأسعار:

إذا فرض أن إحدى المنشآت قامت بشراء بضاعة بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه، وقبل بيع هذه البضاعة، ارتفع سعر الشراء بالنسبة لها إلى ١٢٠٠٠ جنيه، هل يمكن القول أن المنشأة حققت ربحاً قدره ٢٠٠٠ جنيه؟ ويفرض إن إحدى المنشآت

قامت بإنشاء مبنى على قطعة ارض مملوكة لها والتي حصلت عليها مقابل ٤٠٠٠٠ جنيه، وبعد فترة إرتفعت أسعار تلك الأرض في السوق إلى ٥٠٠٠٠ جنيه، هل يمكن القول أن تلك المنشأة قد حققت ربحاً قدره ١٠٠٠٠ جنيه؟ والأمثلة على تلك الحالات عديدة، ويكون التساؤل بالنسبة لها بصفة عامة هو هل تتحقق الإيرادات عندما ترتفع الأسعار بالنسبة للأصول المملوكة بحيث تصبح أكثر من المبالغ المدفوعة في سبيل الحصول على تلك الأصول؟

ولتوضيح هذه الفكرة نفترض أن إحدى المنشآت حصلت على بضاعة بمبلغ ٤٠٠٠ جنيه، وبعد فترة معينة باعت المنشأة تلك البضاعة بمبلغ ٥٦٠٠٠ جنيه، ويفرض إن إحلال تلك البضاعة بغيرها عن طريق نفس مصادر التوريد وبنفس الأسلوب المستخدم في الشراء، يتطلب ٥٠٠٠٠ جنيه وذلك في نفس تاريخ البيع يمكن إستخدام فكرة تحقق الدخل مع إرتفاع الأسعار بالنسبة للمثال السابق محاسبياً على الصورة التالية:

		البيان		التاريخ
٤٠٠٠٠		من حـ/ المشتريات		تاريخ الشراء
	٤٠٠٠٠	إلى حـ / الموردين		
١٠٠٠٠		من حـ/ المشتريات ـ تعديل التكلفة		تاريخ البيع
	١٠٠٠٠	إلى حـ/ الدخل من ارتفاع القيمة الأستبدالية		
		إثبات الزيارة في القيمة الإستبدالية		
٥٦٠٠٠		من حـ/ العملاء		
	٥٦٠٠٠	إلى حـ / المبيعات		

وسيتم ترحيل كل من حساب المشتريات بالتكلفة، وحساب المشتريات ـ تعديل التكلفة إلى حساب المتاجرة، كما سيرحل إلى هذا الحساب أيضاً كل من حساب المبيعات وحساب الدخل من إرتفاع أسعار الإحلال وبناء على ذلك فإن الربح من هذه العملية سيكون ١٦٠٠٠ جنيه وهو عبارة عن الفرق بين التكلفة على أساس القيمة الإستبدالية ٥٠٠٠٠ جنيه (٤٠٠٠٠ + ١٠٠٠٠ جنيه) وقيمة المبيعات مضافاً إليها الدخل الناتج عن إرتفاع الأسعار (٥٦٠٠٠ + ١٠٠٠٠ جنيه) وهو يعادل الربح الذي تحصل عليه المنشأة لو لم يكن هناك زيادة في الأسعار (التكلفة ٤٠٠٠٠ جنيه والمبيعات ٥٦٠٠٠ جنيه). وتنحصر الفائدة من إظهار الدخل المحقق من إرتفاع الأسعار في أنه وسيلة للفصل بين المكاسب التي تحصل عليها المنشأة من الإحتفاظ بالمخزون Holding gains والمكاسب التي تحصل عليها المنشأة من عملية الإتجار Trading gains أي من عملية الشراء والبيع في حد ذاتها.
ويفرض أننا نتجاهل جميع العمليات الأخرى التي قامت بها المنشأة في المثال السابق، فإن حساب المتاجرة بالنسبة لها سيظهر وفقاً لهذه الطريقة على النحو التالي:

	جنيه	جنيه
الإيرادات:		
المبيعات		٥٦٠٠٠
إيرادات الإحتفاظ بالمخزون		١٠٠٠٠
		٦٦٠٠٠
تكلفة البضاعة المباعة:		
التكلفة الأصلية	٤٠٠٠٠	
تعديل التكلفة	١٠٠٠٠	٥٠٠٠٠
إجمالي الربح		١٦٠٠٠

وإذا لم تقم المنشأة بأخذ التغيرات في الأسعار في الإعتبار فإن حساب المتاجرة كان سيظهر على الصورة التالية:

	جنيه
المبيعات	٥٦٠٠٠
تكلفة البضاعة المباعة	٤٠٠٠٠
إجمالي الربح	١٦٠٠٠

واضح أن إجمالي الربح واحداً في الحالتين، ولا شك أن السبب الرئيسي هو عدم وجود أي مخزون من البضاعة في آخر المدة، ولهذا يمكن القول أن إجمالي الربح لن يتطابق بالنسبة لهاتين الطريقتين في حالة وجود مخزون في آخر المدة، ذلك لأن الدخل أو المكاسب من الإحتفاظ بالمخزون Holding gains ستكون موجودة حتى في الفترات التي لا يكون فيها مبيعات.

ويرى كثير من المفكرين النظريين في مجال المحاسبة ضرورة إجراء التسوية الخاصة بأخذ التغيرات في الأسعار في الحسبان، ولكنها تعتبر غير مقبولة إلى حد كبير بواسطة المحاسبين الممارسين إلا بالنسبة لبعض الظروف الخاصة. ومن الإعتراضات الهامة التي توجه إلى إستخدام هذا الأسلوب في قياس الإيرادات الإعتقاد الخاص بعدم إمكانية إستخدامه أو أن استخدامه لن يكون عملياً Impractical. وقد سبق أن ذكرنا أن قبول أي إجراء محاسبي يتوقف على ما إذا كان يتصف بإنه إجراء عملي من عدمه. وترجع عدم قابلية هذا الإجراء للتطبيق من الناحية العملية إلى أن المنشآت عامة لا تقوم بالمضاربة على البضائع التي تحتفظ بها أو تتعامل فيها وأن المخزون يكون دائماً في حده الادنى وذلك لتخفيض التكاليف وتجنب حدوث الخسائر، وبناء عليه فان المنفعة التي تحصل عليها من جراء إظهار المكاسب المتعلقة بالإحتفاظ بالمخزون لن تكون كافية لتبرير التكاليف والجهد اللازم لتنفيذ هذا الإجراء.

ومن الإعتراضات الأخرى التي توجه إلى هذا الأسلوب في تحديد الإيرادات أنه يتعارض مع متطلبات التحفظ، التي تقتضي بأنه لا يمكن أن ترتفع تكاليف البضاعة على ضوء القيمة الإستبدالية وأن نعترف بوجود إيرادات طالما أن البضاعة لم تباع بعد. وأخيراً فإن هذا الإجراء سوف يسبب بعض المشاكل مع مصلحة الضرائب على أساس أن الإيرادات الخاصة بالإحتفاظ بالمخزون لا يمكن أن تكون عنصراً من عناصر وعاء ضريبة الأرباح التجارية والصناعية.

ولنوضح كيفية تطبيق هذه الفكرة بالنسبة للأصول طويلة الأجل نفترض أن إحدى المنشآت إشترت قطعة أرض عليها مبنى بمبلغ ٢٠٠٠٠٠ جنيه، منها ٤٠٠٠٠ جنيه للأرض، ١٦٠٠٠٠ جنيه للمباني، ويفرض أن الحياة الإنتاجية للمبنى ٢٠ سنة دون أن يكون هناك أي قيمة متوقعة في نهاية تلك الحياة الإنتاجية، وفي نهاية السنة الأولى لتملك تلك الأصول إرتفعت القيمة السوقية لها بحيث أصبحت ٤٦٠٠٠ جنيه للأرض، ٢٠٠٠٠٠ جنيه ناقصاً الإهلاك للمباني، يمكن في هذه الحالة إثبات تلك العمليات بإستخدام القيود التالية:

		من مذكورين	تاريخ الشراء
١٦٠٠٠٠		حـ/ المباني	
٤٠٠٠٠		حـ/ الأراضي	
	٢٠٠٠٠٠	إلى حـ/ البنك (النقدية)	
		إثبات الأصول المشتراة.	
		من مذكورين	بعد سنة
٤٠٠٠٠		حـ/ المباني ـ تعديل القيمة الجارية	من الحصول
٦٠٠٠		حـ/ الأراضي ـ تعديل القيمة الجارية	على الاصول
	٤٦٠٠٠	الى حـ/ الدخل المحقق	
		من ارتفاع القيمةالإستبداليةللأصول.	

١٠٠٠٠		من حـ/ الإهلاك	في نهاية
		الى مذكورين	السنة الثانية
	٨٠٠٠	حـ/ مجمع إهلاك المباني ـ بالتكلفة	
	٢٠٠٠	حـ/ مجمع إهلاك المباني ـ تعديل	
		إثبات الإهلاك الأصلي والإهلاك على القيمة الإضافية للأصول.	

وكما سبق أن ذكرنا أن هذا الإجراء لا يلقي قبولاً عاماً من المحاسبين الممارسين، كما أنه لا يعتبر من الإجراءات المقبولة لتحديد الضرائب في جمهورية مصر العربية، وعلى الرغم من ذلك فإن إستخدامه بالنسبة للأصول طويلة الأجل يحدد مسؤولية الإدارة عن الأصول الموضوعة تحت تصرفها ويعتبر مقياساً أفضل لقياس تلك المسؤولية. ولكن من ناحية أخرى فإن إظهار الارتفاع في الأسعار كايراد يقابل بإعتراضات شديدة على أساس أن المنشأة تحتفظ بتلك الأصول بصفة دائمة لإستخدامها في العمل والإنتاج لهذا فإن التسوية يجب أن تأخذ شكل تعديل في رأس المال وليس في صورة دخل أو إيرادات جارية.

ويلاحظ أن التسويات المحاسبية المتعلقة بالتغيرات في الأسعار تتوقف على طبيعة تلك التغيرات وهل هي تغيرات ناتجة عن الإنخفاض في القوة الشرائية لوحدة النقد أو أنها تغيرات متعلقة ببعض السلع أو في أسعار معينة..وعموماً فإن التغيرات في الأسعار الناتجة عن الإنخفاض في القوة الشرائية للنقود تتطلب معالجة خاصة ولا ينبغي أن تختلط بالإيرادات بأي حال من الأحوال وذلك على نحو ما سنرى فيما بعد.

ء ـ إرتباط الإيرادات بتسليم السلعة للمشتري أو عند بيع المنتج:

إن أكثر الأسس شيوعاً فيما يتعلق بتحقق الإيرادات هي ذلك الأساس الذي يقوم على الإعتراف بوجود الإيرادات مع تسليم السلعة للعميل أو نقل ملكيتها له،

أو تقديم الخدمة بالكامل وإعداد الفاتورة عنها. وطبقاً لهذا المعيار فإن الدخل يولد بإنتقال ملكية السلعة أو بوجود عملية التبادل وذلك دون نظر إلى المجهود الإنتاجي الذي بذل في إعداد تلك السلعة قبل ذلك سواء كان أياماً أو شهوراً. كما أننا نتجاهل عند إستخدام هذا الأساس أيضاً الخدمات المطلوب آدائها بعد عملية البيع مثل ما يطلبه العميل من خدمات أو مجهودات تحصيل الرصيد المستحق على العميل وغيرها من الأعمال التي تحدث بعد واقعة نقل الملكية ولا يعني هذا بالضرورة أننا نعترف بتحقق الإيرادات في فترة معينة، بينما المصروفات المتعلقة بها تؤخذ في الحسبان في فترة أخرى، ذلك لأن المصروفات كما سنرى في الفصل القادم تؤخذ في الإعتبار وفقاً لأساس الإستحقاق.

ويتم عادة التعبير عن قاعدة تحقق الإيرادات مع تسليم البضاعة للعميل بقيود المبيعات، والتي يجعل حساب النقدية أو حساب العميل مديناً بمقتضاها ويجعل حساب المبيعات أو إيرادات الخدمات دائناً بالقيمة. ويسمى هذا الأساس في تحقق الإيرادات الأساس البيعي Sales Basis of Accounting ويبرر إستخدامه بما يلي:

(أ) أن سعر المنتج يصبح معروف على وجه التحديد وبالتالي يتوفر الأساس الموضوعي لقياس الإيرادات.

(ب) وجود تبادل تام يترتب عليه الحصول على أصول أخرى.

(حـ) تعتبر واقعة البيع أهم الأحداث في النشاط الإنتاجي للمنشأة.

(د) أن معظم التكاليف المتعلقة بالإنتاج والتوزيع يمكن تحديدها بدقة عند بيع المنتج.

ويترتب على هذه القاعدة أن المنتجات التي لا تباع خلال الفترة المحاسبية يتم تقييمها لأغراض تحديد الربح بتكلفتها التاريخية. ويؤدي هذا بالطبع إلى إختلاف

الربح المحاسبي عن الربح الإقتصادي. كما يترتب عليه عدم ملائمة الربح المحاسبي لقياس كفاءة النشاط الإنتاجي للمشروع.

ويتمشى إستخدام أساس الإستحقاق مع مباديء المحاسبة المتعارف عليها والتي سبق أن تعرضنا لها في الباب السابق، وبصفة خاصة مبدأ الموضوعية وخاصة معيار الأهمية وإمكانية التطبيق، ويتمشى هذا الأسلوب في التحقق أيضاً مع معتقد التحفظ من ناحية أخرى. إن حدوث واقعة البيع يكون بمثابة حدوث واقعة متميزة وواضحة ومحددة وقابلة للقياس الموضوعي. ويعتبر إجراء قيود تحقق الإيرادات في لحظة البيع إجراءاً عملياً تماماً، وذلك لأن عملية البيع تكون عادة مصحوبة بفاتورة أو إيصال إستلام نقدية أو صك يثبت مديونية العميل أو غيره، فالمخاطرة بالنسبة لعملية البيع قد إنتهت. إلا أنه يلاحظ في هذه الحالة أيضاً أنه ما زال يوجد شيء من المخاطرة بالنسبة لإحتمال عدم تحصيل جزء أو كل رصيد العميل كما أن إعتبار الإيرادات محققة في لحظة البيع يقابل متطلبات التحفظ بشكل واضح.

وعلى الرغم من مقابلة قاعدة التحقق مع لحظة البيع للمفاهيم الأربعة السابق عرضها (القابلية للتطبيق والأهمية والموضوعية والتحفظ) إلا أن البعض[1] يُرى أن المعيار الهام والرئيسي في مجال تحقق الإيرادات ينبغي أن يكون هو تحديد مبلغ الإيرادات (والأعباء المتعلقة بها) للفترة المحاسبية والتي تعبر بدرجة كبيرة جداً من الصدق على المقدرة الإيرادية للمشروع عن الفترة income producing Performance. ويرون أن المعايير الأربعة السابقة غالباً ما تؤخذ كذريعة، وغالباً ما يساء تفسيرها أو إستخدامها بقصد الإبتعاد عن الهدف الأمثل، إن إستخدام تلك المعايير بطريقة سليمة يتطلب الحكم الواعي والتقدير السليم.

وعلى الرغم من أن الأساس البيعي يعتبر مقبولاً وملائماً بالنسبة لأغلب

---

(1) R.L.Dixon, S.R. Hepworth, and W. A. Paton. Essentials of Accounting", The Macmillan Co. New York 1967.

العمليات التجارية، إلا أنه في حالات معينة قد يكون ملائماً أن نتعرف على الإيراد ونقوم بإثباته قبل أن تتم عملية البيع مثال تلك الحالات صناعة التعدين، فمثلاً بالنسبة لمنجم ذهب فإنه يمكنه أن يتخلص من كمية الإنتاج بسعر معين دون أي جهد بيعي يذكر، ومثال ذلك أيضاً عمليات إنتاج المحاصيل الزراعية في ظل الأسعار الحكومية المحددة. كما أن إستخدام الاساس البيعي بالنسبة لأعمال المقاولات التي تمتد لسنوات طويلة يعني أننا نعترف بوجود الإيراد فقط عندما يتم إنجاز المشروع بصفة نهائية، على الرغم من أن أجزاء من هذه الإيرادات تتحقق فعلاً في السنوات السابقة على ذلك في مثل هذه الحالات يكون من المستحسن التعرف على الإيرادات خلال سنوات الانجاز دون الإنتظار حتى يتم المشروع بصفة نهائية.

كما أنه في حالات أخرى قد يكون من الملائم تأجيل الإعتراف بوجود الإيرادات بعد لحظة البيع، خاصة في الحالات التي يكون هناك شك فيها في المبلغ الذي سيتم تحصيله طبقاً لعقد البيع. في مثل هذه الحالات يكون من المرغوب فيه تأجيل الإعتراف بوجود الإيراد حتى يتم تحصيل قيمته نقداً، مثال ذلك عمليات البيع بالتقسيط والتي تحدث فيها الجهود المتعلقة بالتحصيل وخدمة العملاء في فترات تالية لفترة البيع مما يبرر تأخير التعرف على تحقق الإيرادات حتى تتم عملية التحصيل.

هـ ـ ارتباط الإيرادات بالتحصيل النقدي:

قد يكون من الممكن القول أن الدخل لا يتحقق إلا مع واقعة تحصيل قيمته نقداً، ويتفق هذا الفرض تماماً مع معيار الموضوعية والأهمية والقابلية للتطبيق والتحفظ،ولكن العيب الرئيسي لهذا الأساس في تحقق الإيرادات عند إستخدامه في المنشآت التجارية العادية هو أنه سيعطي صورة مشوهة للمقدرة الإيرادية للمشروع ولمركزه المالي. ذلك لأنه في هذه الحالة فإن المبيعات النقدية هي التي ستعتبر إيرادات فقط، كما أن مبيعات الفترة السابقة ستعتبر إيرادات في الفترة الحالية طالما أن

التحصيل تم في خلال هذه الفترة. كما أن أرصدة العملاء لن تعتبر كأصل من أصول المنشأة. ولن تظهر في الميزانية العمومية كما أنه في بعض الحالات يقوم العملاء بدفع مبالغ نقدية مقدماً قبل توريد السلعة بفترة، ولا شك أن معاملة هذه المدفوعات المقدمة كإيرادات يؤدي إلى تشويه المركز المالي للمنشأة.

وعموماً فإن هذا الأساس في تحقق الإيرادات لا يستخدم بالنسبة للمنشآت التجارية وإنما يستخدم في بعض حالات النشاط التجاري الخاصة وهي حالات البيع بالتقسيط على نحو ما سنرى فيما بعد، ويبرر إستخدامه في مثل هذه الحالات على أساس طول الفترة اللازمة لتحصيل الأقساط ووجود إحتمال إعدام الدين، كما أن هناك كثير من التكاليف التي تتحملها المنشأة بعد عملية البيع مثال ذلك تكاليف التحصيل وخدمة العملاء وغيرها. كما أن هذا الأساس في التحقق قد يستخدم بالنسبة للمنشآت غير التجارية وذلك نظراً للطبيعة الخاصة لتلك المنشآت ولأن ديونها لا يتوافر لها قوة الديون التجارية، وسنعرض لهذا الأساس ونبين كيفية إستخدامه في المنشآت غير التجارية فيما بعد.

و ـ إرتباط الإيرادات ببعض التطورات الأخرى:

أن أي إرتفاع في القيمة يحدث خلال فترة محاسبية معينة يمكن أن يدرج ضمن الإيرادات الخاصة بهذه الفترة وأن يتم إثباته بهذه الصفة، ولكن تطبيق الأسس السابقة لتحقق الإيرادات يؤدي إلى استبعاد ذلك الارتفاع أو الزيادة في القيمة بصفة مطلقة، أو أن الإعتراف بها قد يكون قاصراً على قائمة المركز المالي (الميزانية) حتى يمكن أن تتحقق تلك الزيارة في القيمة طبقاً لأي من الأسس السابقة. وكمثال على هذه الزيارة في القيمة النمو الذي يحدث في الغابات وغيرها من الزيادات الطبيعية في الأصول والتي ترجع إلى العوامل الطبيعية، ويشبه هذا النمو الزيادة في القيمة السوقية لأحد الأصول والتي سبق أن تعرضنا لها، وكمثال آخر على الزيادة في القيمة إكتشاف بعض الموارد النادرة في قطعة أرض مملوكة، أو إكتشاف بعض الموارد

الاضافية غير تلك الموارد الموجودة فيها والمعروفة عند تملكها أو وجودها في حيازة المنشأة، ومن الأمثلة الأخرى لزيادة القيمة التحسن الذي يطرأ على قيمة الأراضي المملوكة للمنشأة نتيجة لعمليات التحسينات وشق الطرق وزيادة حركة العمران.

وتشترك جميع تلك الأمثلة في أن الارتفاع في القيمة لا يقابله تكاليف تتحملها المنشأة أو أن التكاليف لا تكون عادة متناسبة مع تلك الأيرادات. وفي حالة الرغبة في الإعتراف بوجود تلك الزيادة في قيمة الأصول وأخذها في الإعتبار كإيرادات فإنه يمكن إجراء بعض القيود المحاسبية يجعل بمقتضاها حساب التحسن في قيمة الأصول مديناً، ويكون الجانب الدائن هو حساب الإيرادات. بناء على ذلك فستدرج تلك الإيرادات في قائمة الدخل عن الفترات التي حدثت فيها تلك الزيادة.

وجدير بالذكر أن كثير من الكتاب والمحاسبين لا يرون الإعتراف بمثل تلك الإيرادات أو أخذها في الاعتبار، ذلك لأن هذه التحسنات أو الزيادات في قيم الأصول قد حصلت عليها المنشأة دون تكلفة، وطالما أن العرف المحاسبي جرى على إدراج الأصول بتكلفتها، لهذا فانه ينبغي تجاهل ذلك التحسن الذي طرأ على قيم تلك الأصول بالنسبة للإجراءات المحاسبية الرسمية.

وكحل وسط لهذه المشكلة يمكن إثبات ذلك التحسن أو الأرتفاع في قيمة الأصول أو اكتشاف مزايا جديدة في أصول مملوكة، عن طريق إضافة مبلغ التحسن على قيمة الأصل، على أن تعتبر تلك القيمة اضافة لحساب الإحتياطي الرأسمالي، في هذه الحالة سيظهر القيد الخاص بهذه العملية على الصورة التالية:

xxx		من حـ/ الأصل (حسب نوعه)		
	xx	إلى حـ/ الإحتياطي الرأسمالي		
		إثبات التحسن في قيمة الأصول		

ويعتبر حساب الإحتياطي الرأسمالي أحد حسابات حقوق الملكية. وإذا كان الأصل قابلاً للإهلاك فإن القيمة المرتفعة ستتخذ كأساس لحساب الإهلاك، وبناء عليه ستزداد أعباء اهلاك أو النفاذ، ولكن هذه الزيادة في أعباء الاهلاك ينبغي تحميلها على حساب الإحتياطي الرأسمالي، بمعنى أن يقتصر تحميل الحسابات الختامية بالإهلاك المحسوب على أساس التكلفة.

٦ ــ الإيرادات والمعتقدات المحاسبية Accounting Cenvenions

كان تركيزنا في المناقشة السابقة محصوراً على سؤالين هما:

١ ــ ما هي طبيعة الإيرادات؟

٢ ــ متى تتحقق الإيرادات؟

ويجب أن يكون واضحاً أنه إذا تم تسجيل الإيراد بالخطأ في إحدى الفترات المحاسبية وإدراجه في تقارير تلك الفترة، فإن إيرادات تلك الفترة وكذا صافي الربح سيكون مغالي فيها، الأمر الذي يترتب عليه أن إيرادات وصافي ربح فترة أخرى (أو فترات) سيكون أقل مما يجب. كما أنه من ناحية أخرى فإن إستخدام مفهوم خاطيء لتحقق الإيرادات يحتمل ألا يترتب عليه نتائج سيئة جداً أو مشوهة بدرجة كبيرة طالما أن هذا المفهوم يستخدم بإستمرار أو بطريقة متجانسة في الفترات المحاسبية المختلفة. فعلى سبيل المثال إذا كانت المبيعات الآجلة لإحدى المنشآت ٢٠٠٠٠٠ جنيه، وأنه يتم تحصيل قيمة تلك المبيعات في الفترة التالية، فإن الفرق سيكون بسيط (فيما عدا السنة الأولى والأخيرة) إذا أخذنا بمفهوم التحقق على أساس نقطة البيع أو على أساس التحصيل النقدي، على أساس أن الإيراد سيكون ٢٠٠٠٠٠ جنيه في الحالتين.

وقد جرى العرف المحاسبي على التمسك بمفهوم تجانس الممارسة بين الفترات المحاسبية وذلك لمحاولة قياس الإيرادات بدقة كلما كان هذا ممكناً من الناحية العملية، وفي نفس الوقت فإنه يتطلب ضرورة تحقيق الموضوعية والأهمية والتحفظ. وعموماً فإنه بالنسبة للأغلبية العظمى من المنشآت التجارية فإن الدخل يتحقق في لحظة البيع بالكامل. وينحصر الإنحراف الرئيسي عن تلك القاعدة في إستخدام الأساس النقدي (أو أساس التحصيل) كأساس لقياس الإيرادات بالنسبة لعمليات البيع بالتقسيط، وإستخدام أساس الإنتاج بالنسبة للعمليات الانشائية التي تستغرق وقتاً طويلاً (المقاولات) كما أن مرور الزمن يستخدم كأساس لقياس الدخل من الفوائد كقاعدة عامة ويعتبر هذا في حقيقة الأمر تطبيقاً لقاعدة تأدية الخدمة أو أساس البيع. كما أن التغيرات الصعودية في قيم الأصول لا تؤخذ في الإعتبار إطلاقاً كمكونات للدخل.

أما بالنسبة لنمو بعض الأصول فلا يوجد إتفاق عام أو معالجة وحيدة بالنسبة لها، فيميل قلة من المحاسبين إلى الإعتراف بهذا النمو وإعتباره إيراداً. أما الأغلبية العظمى منهم فتميل إلى تجاهل ذلك النمو إلى أن يتحقق بإستخدام تلك الأصول في المستقبل.

٧ ـ حسابات الإيرادات:

تتكون حسابات الإيرادات عادة من الحسابات التالية:

المبيعات،

الفوائد المكتسبة.

الإيجارات وغيرها.

ومن الناحية النظرية يمكن للمنشأة أن تستخدم حساباً واحداً ترحل إليه جميع الإيرادات الأخرى ما عدا المبيعات، إلا أنه من ناحية أخرى يمكن إستخدام عديد من الحسابات وفقاً لأنواع الإيرادات، أما بالنسبة للمبيعات فقد تكون بمثابة حساب واحد أو قد تستخدم بعض المنشآت حساب مبيعات لكل سلعة من السلع المباعة حتى ولو تعددت تلك السلع بدرجة كبيرة. وعموماً فإن عدد الحسابات المخصصة للإيرادات يتوقف على الرغبة في توفير المعلومات وكمية المعلومات المطلوبة، فمثلاً قد يكون هناك حساب مبيعات لكل قسم من أقسام المشروع. أما بالنسبة لمنشأة صناعية تقوم بانتاج مجموعة محدودة من السلع فإنه يمكن أن يكون هناك حساب مبيعات لكل سلعة. وإذا كان البيع على أساس المناطق فإنه يمكن أن يكون هناك حساب لمبيعات كل منطقة، ولهذا يمكن القول أن عدد الحسابات يتوقف على رغبة الإدارة ومدى التفاصيل المطلوبة في عرض بيانات الإيرادات. معنى هذا أنه ليس من المستطاع تحديد العدد الأمثل لتلك الحسابات من الناحية النظرية، ذلك لأن تحديدها يتوقف على ظروف كل منشأة وما تحتاجه من بيانات.

أسئلة وتمارين الفصل الثالث

أولا: الأسئلة:

١ ـ إشرح كيف أثرت إعتبارات الموضوعية والأهمية والتحفظ على وجود الإيرادات وقياسها، وبين معنى كلمة تحقق الإيرادات في هذا المجال.

٢ ـ كيف يتحقق الدخل بمرور الزمن؟ إشرح مع التمثيل.

٣ ـ فرق بين المفهوم المحاسبي والمفهوم الاقتصادي في مجال تحقق وقياس الإيرادات ووضح أسس التحقق الملائمة بالنسبة لهذه المفاهيم.

٤ ـ بين أي من الوقائع التالية يترتب عليها وجود إيرادات:

(أ) حصول أحد التجار على قطعة أرض عن طريق الأرث بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه.

(ب) زيادة القيمة السوقية لقطعة أرض مملوكة لاحدى المنشآت بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه.

(جـ) تقديم بعض خدمات النقل لبعض العملاء.

(د) تحصيل قيمة خدمات النقل المقدمة في الفترة المالية السابقة.

(هـ) الحصول على أرباح موزعة بواسطة منشأة أخرى.

(و) إمتلاك ورقة تجارية بفائدة قدرها ٦٪ تستحق بعد ثلاثة شهور.

٥ ـ بفرض أن إحدى المنشآت حصلت على أمر بتصنيع قارب صيد صغير، وفي نهاية الشهر بلغت تكاليف تصنيع هذا القارب ٥٠٠٠ جنيه، ومن المتوقع أن يتطلب إستكمال هذا القارب ٥٠٠٠ جنيه أخرى، هل يمكن القول أن هذه المنشأة إكتسبت اي إيرادات؟ هل هي حققت أي إيرادات؟

٦ ـ إشرح إثبات جميع المطلوبات المستحقة بعد فترة معينة في المستقبل في جميع الأحوال على أساس قيمتها الحالية.

٧ ـ حصلت إحدى المنشآت على آلة بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه وبعد سنة من تاريخ الحصول عليها أصبحت قيمتها ١٥٠٠٠ جنيه، هل هذا يعني أنها حققت إيرادات قدرها ٥٠٠٠ جنيه.

٨ ـ حدد أوجه الصواب والخطأ فى كل من العبارات التالية:

ـ يستخدم الأساس النقدي كوسيلة لقياس الإيرادات في منشآت المقاولات.

ـ يجمع المحاسبون على إعتبار النمو الذي يرجع إلى أسباب طبيعة بالنسبة لبعض الأصول كإيرادات.

ـ تتحقق الإيرادات محاسبيا على أساس الإنتاج في المنشآت الصناعية.

ـ يعتبر الأساس البيعي في قياس الإيرادات أفضل الأسس بالنسبة لجميع المنشآت.

ـ لا يؤدي إستخدام الأساس النقدي في التحقق إلى تشوية حسابات المنشآت التجارية.

ـ زيادة أسعار السلع والممتلكات تعني دائماً وجود إيرادات محققة محاسبيا.

ـ يعتبر الأساس النقدي لتحقق الإيرادات ملائما لمنشآت التعدين والمنشآت الزراعية.

ثانياً: التمارين:

التمرين الأول:

تعاقدت شركة المقاولون العرب على بناء ثلاثة كباري على النيل مقابل مبلغ إجمالي قدره ٦٠٠٠٠٠ جنيه، وقد تم بناء أحد هذه الكبارى نهائيا في السنة الأولى وكان العمل مستمراً من الاثنين الأخيرين بدرجات متفاوتة، وفي نهاية السنة الثانية كان الكوبري الثاني منتهى وتمت الموافقة عليه، أما الثالث فقد إنتهى بناؤه في بداية السنة الثالثة.

وقد كانت التكاليف التي تحملتها المنشأة في خلال السنوات الثلاث هي: ١٤٠٠٠٠ جنيه، ٢٩٧٥٠٠ جنيه، ٤٢٥٠٠ جنيه على التوالي، كما بلغت

المتحصلات النقدية خلال هذه المدة ١٢٥٠٠٠ جنيه ٢٥٠٠٠٠ جنيه، وباقي مبلغ العقد خلال السنة الثالثة.

المطلوب: تحديد الربح الإجمالي من هذا العقد وتحديد الربح الصافي لهذه المنشأة خلال السنوات الثلاثة بفرض أنه كان من الممكن تقدير التكاليف بدقة وأن نسبة التكلفة إلى الإيرادات متساوية بالنسبة للوحدات الثلاث وذلك باستخدام أساس الإنتاج.

التمرين الثاني:

فيما يلي بعض الأرصدة التي أمكن الحصول عليها من ميزان المراجعة الخاص بإحدى المنشآت في ١٩٨٠/١٢/٣١

منه	له	
٥٠٠٠٠		أوراق قبض
	١٨٠٠	فائدة على أوراق قبض
٦٠٠٠		سندات حكومية
	١٢٠٠	فائدة على السندات الحكومية

فاذا علمت.

١ ـ يتضمن حساب أوراق القبض ورقة بمبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه تستحق بعد سنتين وعليها فائدة قدرها ٦٪ سنويا، تستحق كل سنة، وقد تم الحصول على هذه الورقة منذ ١٥ شهر، وقد تم تحصيل الفائدة السنوية المستحقة عليها قبل نهاية السنة المالية بثلاثة شهور.

٢ ـ يشتمل حساب أوراق القبض ايضاً على كمبيالة بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه حصلت عليها المنشأة في منتصف العام وتستحق بعد سنة، ولم يحسب عليها فائدة في تاريخ الحصول عليها، وتبلغ قيمتها الحالية في نهاية السنة المالية ٩٧٠٠ جنيه.

٣ ــ تم الحصول على السندات الحكومية في بداية العام الحالي، وقد حصلت الفائدة المستحقة عليها عن نصف سنة فقط.

المطلوب:

إجراء قيود التسوية المناسبة لهذه المنشأة.

التمرين الثالث:

فيما يلي الحساب الختامي لاحدى المنشآت عن سنة ١٩٧٤:

	جنيه	جنيه
المبيعات		٢٥٠٠٠٠
يطرح: خصومات		١٢٥٠٠
صافي المبيعات		٢٣٧٥٠٠
تكلفة البضاعة المباعة:		
المشتريات	١٠١٢٧٥	
العمل المباشر	٧٤٢٢٥	
التكاليف الصناعية غير المباشرة	٤٨٥٠٠	
	٢٢٤٠٠٠	
يستبعد مخزون آخر المدة		
مواد		
منتجات جاهزة	٤٢٥٠٠	١٨١٥٠٠
إجمالي الربح		٥٦٠٠٠

يطرح:

مصروفات إدارية	٣٧٠٠٠	
مصروفات بيعية	٢٤٠٠٠	٦١٠٠٠
صافي الخسارة		(٥٠٠٠)
يضاف عناصر الدخل التالية:		
الارتفاع في قيمة أراضي المصنع	٢٥٠٠٠	
الوفورات في تصنيع بعض التركيبات	٥٠٠٠	
الفائدة على الاستثمارات في المباني	٣٠٠٠	
القيمة الايجارية للمباني	١٥٠٠٠	٤٨٠٠٠
الربح الصافي		٤٣٠٠٠

فإذا علمت أن الفائدة على الاستثمارات في المباني والقيمة الإيجارية لها قد حملت على حسابات التكاليف الصناعية غير المباشرة، وأنها لا تمثل مدفوعات حقيقية، كما أن التركيبات التي قامت المنشأة بتصنيعها وتوفير مبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه في عملية التصنيع قد بدء في إستخدامها في أول يوليو من العام الحالي ومن المتوقع أن يستمر إستخدامها لمدة ٢٠ سنة.

المطلوب: إعادة تصوير القائمة السابقة على أساس المباديء المحاسبية المقبولة مع إجراء التعديلات اللازمة.

التمرين الرابع:

فيما يلي بيان العمليات التي قامت بها إحدى الشركات الزراعية خلال السنة المالية المنتهية في ١٩٨٠/١٢/٣١.

نوع الانتاج	وحدة الانتاج	الكمية	سعر بيع الوحدة
قمح	بالأردب	٩٠٠٠	١٠ جنيه
شعير	بالأردب	٦٠٠٠	٨ جنيه

وقد باعت الشركة خلال العام ٢/٣ الإنتاج، وبلغت المتحصلات النقدية ٣/٤ قيمة المبيعات، فاذا علمت:

١ ــ تكاليف الإنتاج خلال الفترة ٩٠٠٠٠ جنيه، المسدد منها نقداً ٥٨٠٠٠ جنيه.

٢ ــ مصروف إهلاك الأصول عن الفترة ٦٠٠٠ جنيه.

٣ ــ هناك متحصلات أخرى من العملاء عن مبيعات السنة السابقة ١٥٠٠٠ جنيه

٤ ــ المصروفات البيعية النقدية جنيه واحد للوحدة.

٥ ــ المصروفات الإدارية عن الفترة ٤٠٠٠ جنيه، المستحق منها ١٠٠ جنيه.

٦ ــ توزيعات للملاك ٥٠٠٠ جنيه.

٧ ــ لا يوجد مخزون أول الفترة.

٨ ــ يفترض تساوي تكلفة المنتجين.

والمطلوب:

أولاً ـ تحديد الدخل السنوي بإستخدام أساس الإنتاج في قياس الإيرادات.

ثانياً: تحديد الدخل السنوي باستخدام الأساس البيعي في قياس الإيرادات.

الفصل الرابع

في
قياس المصروفات وغيرها من الأعباء

١ ـ مقدمة:

تعتبر المصروفات التدفق العكسي لتيار الايرادات، وهي بمثابة السلع والخدمات المستخدمة في سبيل انتاج الإيرادات، ويثار بالنسبة للمحاسبة عليها مشاكل القياس وتوقيت تحميلها على الإيرادات حتى تتم عملية المقابلة تمهيداً للوصول الى صافي الربح الدوري للمشروع.

وسيخصص هذا الفصل لدراسة مشاكل قياس وتوقيت المصروفات على أن نرجيء مناقشة فكرة مقابلة الإيرادات بالمصروفات إلى الفصل القادم، وسوف نعرض في هذا الفصل لفكرة مختصرة عن أهداف المحاسبة على المصروفات، وبعد ذلك نعرض بصفة عامة لمشكلة قياس المصروفات في المحاسبة. ثم نتناول مشاكل المحاسبة على المصروفات ونبين علاقتها بكل من الأصول قصيرة الأجل والأصول طويلة الأجل، ونعرض بعد ذلك للتفرقة بين المصروفات وتكاليف الانتاج والمصاريف الأخرى التي تتحملها المنشآت الصناعية ونبين كيفية معالجتها من الناحية العملية والأسس النظرية التي تستند اليها تلك المعالجة، وأخيرا نعرض للمصروفات في المنشآت التجارية وكيفية تبويبها بقصد تحقيق الرقابة عليها، ثم نتناول باختصار موضوع الخسائر والضرائب والفوائد والأرباح الموزعة وذلك على النحو الوارد في الصفحات التالية.

٢ ـ أهداف المحاسبة على المصروفات:

تهدف المحاسبة على المصروفات والأعباء إلى تحقيق ثلاثة أهداف رئيسية هي، دقة القياس، ودقة التوقيت، وفاعلية الرقابة.

ويهدف قياس المصروفات كما يشير اللفظ بوضوح إلى تحديد مبلغ كل عنصر من عناصر المصروفات وما يرتبط بها من مشاكل تخصيص تلك المصروفات بين الفترات المحاسبية المختلفة، فعلى سبيل المثال حصول المنشأة على أصل طويل الأجل يمكن النظر اليه على أنه بمثابة مدفوعات مقدمة للحصول على خدمات ذلك الأصل عند إستخدامه، ولهذا ينبغي ان نقوم بتحديد الاهلاك اللازم والناتج عن إستخدام هذا الأصل أو لغير ذلك من الأسباب، حتى يحمل هذا الاهلاك على حسابات النتيجة كما انه ينبغي التفرقة بين تكلفة البضاعة التي تم بيعها او استخدامها في الانتاج والبضاعة التي ما زالت موجودة بالمخازن، وغير ذلك من المشاكل التي تنطوي على بعض الصعوبات النظرية والعملية.

ويرتبط توقيت المصروفات بقياسها، ذلك لأن التوقيت يعني قياس وتحديد المصروفات التي تخص فترة مالية معينة، أو التي ستحمل على حسابات فترة بعينها. ويلاحظ ان الخطأ في عملية التوقيت يعتبر خطأ مزدوج على أقل تقدير، فاذا تحملت إحدى السنوات ببعض المصروفات بطريق الخطأ فإن صافي ربحها سيكون أقل مما ينبغي، كما ان الفترة أو الفترات التي لم تتحمل بنصيبها من المصروفات سيكون ربحها مغالى فيه بناء على ذلك.

ومن المفاهيم الشائعة في مجال قياس المصروفات والإيرادات مفهوم المقابلة Matching، أو مقابلة المصروفات بالإيرادات، ويعني هذا المفهوم أن الأعباء الخاصة بالمصروفات التي تتحملها المنشأة طوال حياتها ينبغي ان تخصص على الفترات المحاسبية التي تتحقق فيها الإيرادات المتعلقة بتلك المصروفات، كلما كان هذا ممكنا عمليا. فعلى سبيل المثال ينبغي أن تخصص تكلفة البضاعة المباعة كمصروفات على الفترة المحاسبية التي يتم فيها بيع تلك البضاعة وتحقق الايراد.

ولا يحل مفهوم المقابلة اي مشكلة، إنه يوضح فقط الهدف الأساسي من المحاسبة على المصروفات وهو الوصول إلى معادلة صافي الربح، وهي ان الإيرادات مطروحا منها المصاريف تساوي الدخل الصافي للفترة المحاسبية. وبعبارة أخرى فانه طبقا لهذا المفهوم فان تحقق المصروفات يجب ان يكون متجانساً من ناحية التوقيت مع تحقق الإيرادات الخاصة بها.

ومن الإتجاهات المقبولة في المحاسبة بين رجال الأعمال والمحاسبين الاسراع في عملية تحقق المصروفات، أو تحملها بأسرع مما ينبغي، على أساس أن هذا الاجراء يتفق مع إعتبار التحفظ، وربما يساعد على تجنب دفع جزء من ضريبة الأرباح التجارية والصناعية. فعلى سبيل المثال قد يتم تقدير الحياة الانتاجية لبعض الأصول طويلة الأجل تقديراً قصيراً جداً عن التقدير المعقول، أو أن المخزون في آخر المدة قد يتم تقييمه بقيم تقل كثيراً عن تكلفته - وتؤدي تلك الأمثلة إلى المغالاة في المصروفات ولهذا فانها تؤدي إلى توقيتا غير سليما للمصروفات، وبالتالي لن تكون مقابلة الإيرادات بالمصروفات سليمة.

ومن الأمور الهامة في موضوع المحاسبة على المصروفات تحقيق الرقابة عليها بواسطة ادارة المشروع، فالمصروفات هي بمثابة موارد منتجة وبدونها لن يكون هناك ايرادات او ربح، والمشكلة الادارية الرئيسية هي ضرورة قيام الادارة بالبحث عن أفضل تلك الموارد والقيمة المثالية لكل منها، ويقع على عاتق المحاسب توفير البيانات التي تساعد الادارة في ممارسة مهام الرقابة، وهذا ينطوي على مشاكل القياس والتوقيت والتصنيف. وتتركز الرقابة اساساً على المصاريف الجارية والمستقبلة أما المصروفات الماضية فهي غير قابلة للرقابة بمعنى زيادة الكفاءة في إستخدامها.

٣ ـ قياس المصروفات:

تعتبر القيمة السوقية للسلع والخدمات المستنفذة في عملية انتاج الايرادات في وقف استنفاذها هي أفضل المقاييس التي يمكن إستخدامها لقياس المصروفات، وقد جرى العرف المحاسبي على قياس المصروفات على أساس قيمتها التاريخية أو

القيمة التي تحملتها المنشأة في سبيل الحصول عليها، ويعتبر هذا الاجراء تطبيقاً لاعتبارات الموضوعية وامكانية ودقة القياس على نحو ما سبق أن ذكرنا عند عرض موضوع الإيرادات. ولا يثير هذا الاجراء مشاكل بالنسبة لكثير من عناصر المصروفات وخاصة تلك التي تتحملها المنشأة في نفس السنة المالية مثل المرتبات والأجور والايجار وغيرها من عناصر النفقات التي تتحول مباشرة إلى مصروفات أما بالنسبة للمصاريف التي تمثل إستنفاداً للأصول طويلة الأجل فان تحميلها على الإيرادات على أساس التكلفة التاريخية يترتب عليه إنعدام دلالتها الاقتصادية وعدم تمثيلها للواقع وعدم دقة المصروفات في مجموعها، حيث ستشتمل على أرقام تمثل تكلفة جارية مثل المرتبات والأجور وغيرها، كما ستشتمل على الاهلاك المحسوب على أساس القيم المدفوعة من مدة طويلة مضت. ونتيجة لذلك فقد ظهر اتجاه قوى في المحاسبة يميل إلى حساب الاهلاك على أساس القيم السوقية الجارية للأصول طويلة الأجل، وذلك لتوحيد الأساس المستخدم في قياس باقي عناصر المصروفات وفي قياس الايرادات، وحتى يصبح لرقم الربح الناتج عن مقابلة المصروفات بالإيرادات دلالة اقتصادية، وسنعرض لهذا الموضوع بالتفصيل فيما بعد.

٤ ـ المصروفات والأصول قصيرة الأجل:

يمكن النظر إلى جميع السلع والخدمات التي تدخل المنشأة لاستخدامها في عملياتها على أنها أصول حتى ولو كانت ستستهلك في الحال أو في لحظة الحصول عليها. وحينما تستخدم تلك السلع والخدمات في إنتاج الربح فانها تفقد صفتها كأصول وتتحول إلى مصروفات للفترة المحاسبية.

ومن الناحية المثالية يمكن معالجة جميع عناصر التكاليف التي تتحملها المنشأة بما في ذلك الخدمات المستلمة والمستهلكة بمجرد الحصول عليها، على أنها أصول بمعنى أنها ترحل إلى حساب مدين كأصل، على أن تتحول بعد ذلك إلى حساب مصروفات على ضوء القياس الدقيق للكمية المستخدمة أو المستهلكة منها. وبناء على تلك النظرة فان حصول المنشأة على كمية من البنزين لاستخدامها في سيارات

توزيع السلع هي بمثابة عملية الحصول على أصل في لحظة الشراء، على الرغم أنه يستهلك في خلال يوم أو يومين في تسليم البضائع للعملاء، كما أن خدمات سائق تلك السيارة تعتبر إضافة الى اصول المنشأة عند الحصول عليها على الرغم من أنها تتحول إلى مصروف فوراً.

ويتوقف على فهم المبدأ السابق فهم معظم المشاكل المتعلقة بالمحاسبة على المصروفات. ونظراً لأن بعض الأصول تتحول في الحال إلى مصروفات فانها تعالج على أنها مصروفات عند تحققها، وذلك دون أن تقوم باثباتها أولا كأصول وتحويلها بعد ذلك إلى مصروفات، بشرط أن تكون هناك معالجة سليمة وفهم دقيق لفكرة إستنفاذ الأصول في عمليات المشروع والمحاسبة السليمة على تلك العمليات. ومن الطبيعي أن هاتين المعالجتين للمصروفات تؤديان إلى نفس النتيجة ولكن الاجراء الأخير الخاص باثبات تلك الأصول التي تستهلك فوراً على أنها مصروفات يعمل على توفير الوقت والجهد والتكاليف نظراً لأنه يؤدي إلى تقليل عدد القيود التي يتم إثباتها بالنسبة لعناصر المصروفات المختلفة، الا أن هذا الاجراء يتطلب المحاسبة السليمة على هذه العناصر في نهاية الفترة المالية فاذا كانت هناك بعض العناصر التي عولجت أثناء الفترة على أنها مصروفات ولكنها ما زالت متبقية أو ما زال جزءاً منها متبقياً في نهاية الفترة المالية فانها يجب ان تستبعد من حساب المصروف وتتحول إلى حساب أصل، وذلك حتى تظهر المصروفات بقيمتها السليمة وتظهر الأصول على حقيقتها في الميزانية العمومية.

ولتوضيح هذه الفكرة نضرب المثال التالي:

قامت إحدى المنشآت بالحصول على بنزين لسيارة بمبلغ ١٠٠ جنيه خلال شهر ديسمبر (نهاية السنة المالية)، كما بلغ مرتب السائق خلال الشهر ٥٠ جنيه وقد تبين انه يوجد كمية بنزين متبقية في نهاية الشهر قدرها ١٢ جنيه.

فطبقاً للاجراء المطول الذي يقتضي معالجة جميع المصروفات أولا كأصول ثم تحويلها إلى مصروفات يتم إثبات تلك العمليات على النحو التالي:

منه	له	البيان
١٠٠		من حـ/ مهمات سيارات التوزيع
	١٠٠	إلى حـ/ النقدية
		إثبات مشتريات البنزين
٣٠		من حـ/ خدمات السائقين
	٣٠	إلى حـ/ المرتبات المستحقة
		إثبات مرتب السائق.
٨٨		من حـ/ مصروفات التوزيع
	٨٨	إلى حـ/ مهمات سيارات التوزيع
		إثبات تحول بعض المهمات إلى مصروفات عن الفترة.
٥٠		من حـ/ مصروفات التوزيع
	٥٠	إلى حـ/ خدمات السائقين
		تحويل خدمات السائقين إلى مصروفات تخص الفترة.

واضح من القيود السابقة أنه إذا فتحنا حساب مهمات سيارات التوزيع سيكون به رصيداً مديناً قدره ١٢ جنيه، ويمثل كمية البنزين المتبقية في نهاية الفترة المالية وذلك على النحو التالي:

منه		حـ/ مهمات سيارات الوزيع		له
١٠٠	إلى حـ/ البنك	٨٨	من حـ/ مصروفات التوزيع	
		١٢	رصيد (ميزانية)	
١٠٠		١٠٠		

وفي ظل الإجراءات المختصرة لمعالجة عمليات الأصول التي تستهلك بسرعة في أعمال المشروع سيتم الإثبات على الصورة التالية:

١٥٠		من حـ/ مصروفات التوزيع		
		إلى مذكورين		
	١٠٠	حـ/ النقدية		
	٥٠	حـ/ المرتبات المستحقة		
		إثبات مشتريات البنزين ومرتب السائق عن شهر ديسمبر.		

إلا أن هذا الإجراء يتطلب، كما سبق أن ذكرنا، ضرورة حصر الكمية الباقية من البنزين في نهاية المدة وإعداد قيد تسوية بها يظهر على الصورة التالية:

١٢		من حـ/ مهمات التوزيع		
	١٢	إلى حـ/ مصروفات التوزيع		
		إثبات البنزين المتبقى في نهاية الفترة المالية.		

واضح مما سبق أن النتيجة النهائية لهذين الأسلوبين في المعالجة واحدة، وهي تحميل حسابات النتيجة بمصروفات البنزين المستهلك وقدرها ٨٨ جنيه، وإظهار رصيد غير مستهلك في نهاية المدة بمبلغ ١٢ جنيه. وكلا من هذين الأسلوبين يتطلب قيد تسوية في نهاية الشهر لتقسيم مبلغ المائة جنيه مشتريات البنزين بين حساب المصروف وحساب الأصل.

٥ ـ المصروفات والأصول طويلة الأجل:

في حالة الأصول طويلة الأجل تكون المعالجة المحاسبية السليمة والمقبولة هي تحميل كامل تكلفة الأصل على حساب مدين يخصص لذلك الأصل عند الحصول عليه، ويتم تحول الأصل إلى مصروف أو يتم الإعتراف بالمصروف دورياً، كلما حصلت المنشأة على خدمات ذلك الأصل، وذلك بجعل حساب المصروف مديناً وحساب مجمع الأهلاك دائناً، أو ربما جعل حساب الأصل نفسه دائناً.

فعندما تحصل المنشأة على مبنى سواء عن طريق الشراء أو الإنشاء، فإن إجمالي التكاليف الضرورية والملائمة للحصول على هذا المبنى ترحل إلى حساب المبنى عند الحصول عليه، ثم يتم تقدير حياته الإنتاجية، وتحديد المبلغ الذي يعتبر مصروف مقابل إستخدام خدمات ذلك المبنى في كل فترة مالية، ويتم هذا التحديد عادة على أساس تقديري، ذلك لأنه لا يوجد أساس علمي قاطع يمكن على ضوءه تحديد الفترة التي سيظل المبنى صالحاً للأستخدام خلالها، وإنما هذه مسألة يدخل فيها عنصر التقدير وعدم التأكد، وكل ما تستطيع الادارة عمله هو محاولة الوصول إلى تقديرات معقولة كلما كان ذلك ممكناً في ظل الظروف الخاصة بها. وبمجرد الأنتهاء من إعداد تقدير الحياة الإنتاجية، وتقدير القيمة المتوقعة في نهاية الحياة الأنتاجية، (من بيع الأنقضاض أو الخردة)، تبقى مشكلة توزيع القيمة القابلة للإهلاك على سنوات الحياة الإنتاجية للأصل. وتعتبر طريقة القسط الثابت أبسط طريقة مستخدمة في هذا المجال، وبمقتضاها يتم توزيع القيمة القابلة للأهلاك بالتساوي على سنوات الحياة الإنتاجية للأصل. فإذا كان هناك أصل قيمته ١٠٠٠٠٠ جنيه دون أن يكون له قيمة

متوقعة في نهاية حياته الإنتاجية التي تقدر بخمسة وعشرين عاماً، فإن قسط الأهلاك السنوي سيكون ٤٠٠٠ جنيه، أو ٤٪ سنوياً من قيمة الأصل.

ويجري العمل في بعض المنشآت على تحميل بعض عناصر الأصول الفرعية القابلة للإهلاك السريع (مثال ذلك بعض المهمات المكتبية غير المعمرة) لحسابات المصروفات مباشرة في الفترة التي تحصل فيها المنشأة عليها، على الرغم من أن خدماتها ستمتد إلى أكثر من فترة محاسبية، ولكن هذا الإجراء لا ينبغي إتباعه خاصة في الحالات التي تصل فيها قيمة تلك الأصول إلى مبالغ كبيرة. كما أن سياسة بعض المشروعات تحميل بعض الإصلاحات الكبيرة وإحلال قطع الغيار الرئيسية على حسابات المصروفات مباشرة، إلا أن هذا لا ينبغي أن يكون قاعدة عامة، ذلك لأن تلك العناصر ينبغي أن ترحل إلى حسابات الأصول الخاصة بها على أن تستهلك وفقاً لحياتها الإنتاجية. وبالنسبة للموارد الطبيعية مثل المناجم وآبار البترول فإن حساب المصروف يجعل مديناً كلما تم إستخراج المنتج وبيعه، ولا شك أن هذا الإجراء يتطلب ضرورة تقدير القيمة التجارية للمورد المملوك والتي على أساسها سيتم تحديد قيمة النفاذ أو معدل النفاذ. وعادة يتم تحديد النفاذ على أساس كمية أو وحدات المنتج المستخرجة من المحجر أو المنجم وفي بعض حالات تلك الموارد يكون من الصعب تقدير الكمية التي يمكن إستخراجها على أسس إقتصادية أو بربح.

وبالنسبة للأصول غير الملموسة التي يكون لها فترة محددة يتم تحويلها إلى مصروف على أساس تلك الفترة مثال ذلك حقوق الإختراع، وفي بعض الأحيان تحول تلك الأصول إلى مصروفات على فترات أقل ويثار كثير من الجدل حول موضوع إهلاك شهرة المحل، فمن المحاسبين من يرى ضرورة الإلتزام بمفهوم التحفظ وإهلاك الشهرة بسرعة، وطبقاً لرأي آخر فإن الاستثمارات في تلك الأصول لا ينبغي أن تخضع للإهلاك أو النقص بالمرة إلا إذا كان هناك تناقص فعلي في قيمتها متمثلاً في إنخفاض القوة الإيرادية للمشروع. وأخيراً فإن هناك بعض الأصول التي يكون لها فترة محددة مثال ذلك التأمينات المقدمة التي تدفع عن فترات قادمة وفقاً لنصوص بوليصة التأمين، يتم عادة تحويل تلك الأصول إلى مصروفات عن طريق توزيع

قيمتها بالتساوي على الفترات التي ستحصل على الحماية التأمينية. وينطبق هذا الإجراء أيضاً على جميع المدفوعات المقدمة مثال ذلك الإيجار المقدم.

٦ ـ المصاريف وتكاليف الإنتاج:

من الخطأ أن يشار إلى تكلفة الإنتاج على أنها مصروفات، كما أنه من الخطأ أيضاً أن نقول المصروفات الخاصة بالحصول على أصل معين، فالمصاريف كما سبق أن بينا هي بمثابة قيم مستنفذة، أو قيم تم خروجها من المشروع، أما تكلفة الإنتاج فهي بمثابة قيم تحولت من شكل إلى آخر ولكنها ما زالت موجودة داخل المشروع. إن إستخدام المواد في العملية الإنتاجية يترتب عليه إجراء قيد محاسبي مؤداة جعل حساب الإنتاج تحت التشغيل مديناً وحساب المخازن (أو المواد) دائناً وكلاهما يمثل حسابات أصول كما أنه عند إستخدام خدمات العمال في الإنتاج فإن تلك الخدمات هي من أصول المنشأة التي تتحول عن طريق إستخدامها إلى حساب الإنتاج تحت التشغيل، وما ينطبق على المواد وعلى الأجور ينطبق أيضاً على التكاليف الصناعية غير المباشرة وتجدر الاشارة، في هذا المجال أن التكاليف الصناعية غير المباشرة هي جميع عناصر تكاليف الإنتاج فيما عدا المواد المباشرة والأجور المباشرة، ويطلق عليها إصطلاح التكاليف غير المباشرة نظراً لأن العلاقة بينها وبين المنتج ليست مباشرة، أي بعبارة أخرى ليس من السهل تحديد نصيب المنتج منها، وإنما يلزم لذلك عمليات تخصيص وإعادة تخصيص يتم دراستها في محاسبة التكاليف في مراحل متقدمة من الدراسة الجامعية. ومن أمثلة التكاليف الصناعية غير المباشرة المواد غير المباشرة والأجور غير المباشرة والتأمين على آلات المصنع واهلاكها وإيجار المصنع وغيرها من التكاليف التي لا ترتبط بالإنتاج بصورة مباشرة وجميع هذه العناصر تجمع في حساب عام واحد يقابله مجموعة حسابات تحليلية حسب أنواعها وفي نهاية فترة التكاليف يتم تحميلها على حساب الإنتاج تحت التشغيل كما هو الحال بالنسبة للمواد على أساس أن الهدف في هذه المرحلة هو الوصول إلى التكلفة الفعلية من جميع عناصر التكاليف.

وبمجرد إنتهاء الإنتاج فإنه يتم تحويله من حساب الإنتاج تحت التشغيل إلى حساب الإنتاج التام الذي يعتبر أيضاً من أصول المنشأة. وأخيراً عند بيع ذلك

الإنتاج فإن تكلفته تصبح مصروف يتم مقابلته بالقيمة البيعية لتلك السلع. وبناء على ذلك يجري قيد مؤداه جعل حساب التكلفة الصناعية للبضاعة المباعة مديناً وحساب الإنتاج التام دائناً، ويعتبر حساب التكلفة الصناعية للبضاعة المباعة أحد حسابات المصروفات.

ولتوضيح الأجراءات السابقة نضرب لذلك المثال التالي:

بلغ رصيد حساب مخازن المواد في بداية شهر يوليو سنة ١٩٧٥ في إحدى المنشآت الصناعية ١٥٠٠٠ جنيه، وقد قامت المنشأة أثناء الشهر بشراء مواد بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه، وقد بلغت قيمة المخزون في آخر الشهر ١٧٥٠٠ جنيه. وقد بلغت أجور عمال الإنتاج (التي تحمل مباشرة على الإنتاج) خلال الشهر ٦٠٠٠٠ جنيه، كما بلغت التكاليف الصناعية غير المباشرة الأخرى (إشراف، إهلاك، إضاءة، تدفئة، تأمين الخ) خلال الشهر ٩٠٠٠٠ جنيه. وقد بلغ مخزون الإنتاج تحت التشغيل في أول الشهر ١٠٠٠٠جنيه، وفي نهاية الشهر ١٤٠٠٠ جنيه. ولم يكن هناك مخزون للإنتاج التام في أول الشهر، وقد بلغت قيمته في نهاية الشهر ٧٥٠٠ جنيه، كما بلغت المبيعات عن الشهر ٢٥٠٠٠٠ جنيه.

في مثل هذه الحالة يتم إثبات العمليات السابقة على الصورة التالية:

٥٠٠٠٠		من حـ/ مراقبة مخازن المواد		
	٥٠٠٠	إلى حـ/ الموردين أو النقدية		
		إثبات مشتريات المواد خلال الشهر.		

ويلاحظ أننا أثبتنا المشتريات من المواد في حساب مراقبة المخازن، كما أننا سنجعل هذا الحساب دائناً بالمستخدم من المواد أثناء الشهر، وبناء عليه فإن رصيده في أي لحظة ينبغي أن يتطابق مع قيمة المواد الموجودة في المخازن فعلاً ويحل هذا

الحساب محل حساب مشتريات المواد الذي يستخدم عادة في المراحل الأولية من دراسة المحاسبة ويساعد هذا الإجراء الخاص بفتح حساب للمخازن على إستخدام أسلوب الجرد المستمر، ذلك لأنه يمكن التحقق من أرصدة المخازن في أي لحظة، عن طريق مطابقة قيم البضاعة الموجودة فعلاً مع الرصيد الدفتري للمخازن.

ويلاحَظ من المثال السابق أنه أعطانا قيمة المخزون أول المدة والمشتريات من المواد أثناء الشهر والرصيد في آخر المدة، وحتى يمكن تحديد قيمة المواد المستخدمة في الإنتاج ينبغي إضافة رصيد أول المدة إلى المشتريات ثم إستبعاد الرصيد المبتقي في اخر المدة، أي أن المواد المستخدمة هي ١٥٠٠٠+٥٠٠٠٠ ـ ١٧٥٠٠= ٤٧٥٠٠ ، وهذا المبلغ يحمل به حساب الأنتاج تحت التشغيل، ومن الطبيعي أنه من السهل الوصول إلى كمية المواد المستخدمة عن طريق فتح حساب مراقبة المخازن على الصورة التالية:

منه — حـ/ مراقبة المخازن — له

١٥٠٠٠	رصيد	٧/١	٤٧٥٠٠	من حـ/ مراقبة الإنتاج تحت التشغيل	٧/٣١
٥٠٠٠٠	إلى حـ/الموردين				
			١٧٥٠٠	رصيد	
٦٥٠٠٠			٦٥٠٠٠		

حصلنا على قيمة المواد المستخدمة عن طريق وضع رصيد أول المدة والمشتريات ورصيد آخر المدة، فيكون المتمم الحسابي هو قيمة المواد المستخدمة في الإنتاج ويجري بذلك قيد اليومية التالي:

٤٧٥٠٠		من حـ/ الإنتاج تحت التشغيل		
	٤٧٥٠٠	إلى حـ/ مراقبة المخازن		
		إثبات المواد المستخدمة في الإنتاج خلال الشهر.		

ويتم إثبات الأجور بإستخدام القيود التالية:

٦٠٠٠٠		من حـ/ الأجور		
	٦٠٠٠٠	إلى حـ/ الأجور المستحقة		
		إثبات الأجور المستحقة عن الشهر.		

٦٠٠٠٠		من حـ/ الإنتاج تحت التشغيل		
	٦٠٠٠٠	إلى حـ/ الأجور		
		تحميل الإنتاج تحت التشغيل بالأجور.		

وتجري القيود التالية بالنسبة للتكاليف الصناعية غير المباشرة:

٩٠٠٠٠		من حـ/ التكاليف الصناعية غير المباشرة		
		إلى مذكورين		
	٩٠٠٠٠	حـ/ الموردين		
		حـ/ النقدية		
		إثبات التكاليف الصناعية غير المباشرة عن الشهر.		

٩٠٠٠٠		من حـ/ الإنتاج تحت التشغيل	
	٩٠٠٠٠	إلى حـ/ التكاليف الصناعية غير المباشرة.	
		تحميل الإنتاج بتكاليفه الصناعة غير المباشرة عن الشهر.	

واضح من القيود السابقة أن رصيد حساب الإنتاج تحت التشغيل تراكم فيه مبلغ ٤٧٥٠٠ جنيه مواد، ٦٠٠٠٠ جنيه أجور، ٩٠٠٠٠ جنيه تكاليف صناعية غير مباشرة، كما أن رصيده في أول الشهر كان ١٠٠٠٠ جنيه. وقد تبقى من ذلك إنتاج تحت التشغيل في نهاية الشهر مبلغاً قدره ١٤٠٠٠ بناء على ذلك يكون الإنتاج التام هو:

١٠٠٠٠+ ٤٧٥٠٠+ ٦٠٠٠٠+ ٩٠٠٠٠- ١٤٠٠٠= ١٩٣٥٠٠ جنيه، ومن الطبيعي أنه يمكن الوصول إلى هذا الرقم عن طريق إيجاد المتمم الحسابي في حساب الإنتاج تحت التشغيل، كما فعلنا بالنسبة لحساب مراقبة مخازن المواد الأولية.

ويجري بقيمة البضاعة التامة قيداً شهرياً يظهر على الصورة التالية:

١٩٣٥٠٠		من حـ/ الإنتاج التام	
	١٩٣٥٠٠	إلى حـ/ الإنتاج تحت التشغيل	
		ترحيل الإنتاج التام أثناء الشهر.	

ويضاف الإنتاج الذي تم أثناء الشهر على رصيد البضاعة التامة الموجودة في أول الشهر، ويستبعد الرصيد الموجود منها في نهاية الشهر للوصول إلى تكلفة البضاعة المباعة. ولكن في المثال السابق لم يكن هناك رصيد للبضاعة التامة أول الشهر، إنما في آخر الشهر كان هناك رصيداً قدره ٧٥٠٠ جنيه، فتكون تكلفة البضاعة المباعة هي: ١٩٣٥٠٠٠- ٧٥٠٠= ١٨٦٠٠٠ جنيه.

ويمكن الوصول إليها بسهولة عن طريق تصوير حساب الإنتاج التام كما سبق أن ذكرنا، ويجري بتلك التكلفة القيد التالي:

١٨٦٠٠٠		من حـ/ التكلفة الصناعية للبضاعة المباعة	
	١٨٦٠٠٠	إلى حـ/ الإنتاج التام	
		إثبات تكلفة البضاعة المباعة أثناء الشهر.	

وبعد ذلك يتم إثبات المبيعات الشهرية بالقيد التالي:

٢٥٠٠٠٠		من حـ/ العملاء	
	٢٥٠٠٠٠	إلى حـ/ المبيعات	
		إثبات المبيعات الشهرية.	

وبعد ذلك ترحل كل من المبيعات وتكلفة المبيعات إلى حساب التشغيل والمتاجرة والأرباح والخسائر بإستخدام القيود التالية:

٢٥٠٠٠٠		من حـ/ المبيعات	
	٢٥٠٠٠٠	إلى حـ/ التشغيل والمتاجرة والأرباح والخسائر	
		ترحيل المبيعات إلى الحسابات الختامية.	

١٨٦٠٠٠		من حـ/ التشغيل والمتاجرة والأرباح والخسائر	
	١٨٦٠٠٠	إلى حـ/ التكلفة الصناعية للبضاعة المباعة	
		ترحيل تكلفة البضاعة المباعة إلى الحسابات الختامية.	

وجدير بالذكر أنه من بين تلك المجموعة السابقة من القيود يوجد حساب مصروف واحد هو حساب التكلفة الصناعية للبضاعة المباعة، والذي يتم مقابلته بالمبيعات في حسابات النتيجة على النحو التالي (بفرض تجاهل باقي العمليات، وخاصة المصاريف الإدارية والبيعية وغيرها):

منه حساب المتاجرة عن المدة من . . . إلى ... له

١٨٦٠٠٠	تكلفة البضاعة المباعة	٢٥٠٠٠٠	المبيعات

من العرض السابق تتضح فكرة المقابلة في المنشآت الصناعية، ويتضح ايضاً أنه من الخطأ القول أن هناك مصروفات خلال هذه الدورة غير تكلفة البضاعة المباعة. وبناء عليه فإنه من الخطأ أن نقول أن المصنع تحمل مصاريف صناعية غير مباشرة، ذلك لأنها ليست مصاريف، وإنما هي بمثابة تكاليف للحصول على أصل معين كما سبق وأن ذكرنا.

وتختلف الآراء والممارسة العملية بالنسبة للتكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة فقد تحمل على الإنتاج بالكامل، كما يرى البعض تحميلها على الإنتاج على أساس نسبة الطاقة المستغلة خلال الفترة، أما باقي تلك التكاليف الثابتة فيرحل مباشرة إلى حساب الأرباح والخسائر بإعتباره عبئاً ناتجاً عن عدم إستغلال الطاقة الإنتاجية بالكامل. وقد ترى المنشأة عدم تحميل الإنتاج بأي تكلفة ثابتة إطلاقاً، إنما ترحل تلك التكاليف الصناعية كلية إلى حساب الأرباح والخسائر بإعتبارها مصروفاً متعلقاً بالإحتفاظ بالطاقة الإنتاجية وليس جزءاً من تكلفة الإنتاج. وبناء على ذلك فإن تكلفة الإنتاج ستكون هي تكلفته المباشرة فقط ويتم تقييم المخزون في آخر الفترة على أساس تلك التكلفة، وذلك نظراً لترحيل التكاليف الصناعية الثابتة إلى حساب الأرباح والخسائر، ويدرس هذا الموضوع بالتفصيل في محاسبة التكاليف في مراحل متقدمة من الدراسة الجامعية. وتعتبر معالجة التكاليف الثابتة أو جزء منها (الذي يمثل الطاقة غير المستغلة) بهذه الطريقة تطبيقاً لإعتبار التحفظ بشكل كبير.

٧ ـ المصاريف الأخرى في المنشآت الصناعية:

كان تركيزنا في المناقشة السابقة مقصوراً على التكلفة الصناعية في المشروعات الصناعية، وبالإضافة إلى تلك التكاليف الصناعية، فإن تلك المشروعات يوجد لديها مصاريف بيعية وإدارية. ولا تحول المصروفات الإدارية والبيعية، كقاعدة عامة، إلى الإنتاج تحت التشغيل أو الإنتاج التام، فهي لا تعتبر جزء من التكلفة الصناعية أو من تكلفة البضاعة المباعة. وبناء على ذلك فإن إجراءات الرقابة في المنشآت الصناعية تتطلب وجود حساب عام في دفتر الأستاذ للتكاليف الصناعية غير المباشرة (التكاليف التي لا ترتبط مباشرة بالإنتاج وهي جميع التكاليف الصناعية فيما عدا المواد والأجور) يقابله مجموعة من الحسابات التحليلية على أساس أنواع تلك التكاليف (حساب للإهلاك، وآخر للتأمين وغيرها). كما سيوجد حساب عام للمصاريف الإدارية يقابله مجموعة من الحسابات التحليلية حسب أنواع تلك المصروفات أيضاً، وحساب عام للمصاريف البيعية مدعم بمجموعة من الحسابات التحليلية أيضاً. وفي نهاية الفترة يتم التحويل من أحد حسابات الأصول وهو حساب التكاليف الصناعية غير المباشرة إلى أحد حساب المصروفات وهو حساب التكلفة الصناعية للبضاعة المباعة، ويقفل حساب المصروفات هذا في الحسابات الختامية لتتم عملية المقابلة مع الإيرادات. ويتبقى رصيد في حساب التكاليف الصناعية غير المباشرة أو في حساب الإنتاج تحت التشغيل ليمثل التكلفة الصناعية غير المباشرة للبضاعة الموجودة في آخر المدة (تحت التشغيل) وطالما أنه لا يمكن أن يرحل شيء من مصاريف البيع والتوزيع والمصاريف الإدارية إلى فترات قادمة، فإن إجمالي مبلغها يرحل إلى الحسابات الختامية، مع مراعاة إجراء التسويات الجردية المتعلقة بالمستحقات والمدفوعات المقدمة، وذلك حتى تتحقق المقابلة السليمة بين الإيرادات والمصروفات.

وعلى الرغم من أن الإجراء السابق يتصف بالبساطة، إلا أنه يسبب بعض الصعوبات أو المشاكل النظرية، فعلى سبيل المثال هل تعتبر الإدارة العامة للمشروع بمثابة نشاط مستقل أم أنها في الحقيقة نشاطي خدمي أو بمثابة خدمة لعمليات التصنيع والبيع؟ فإذا كانت الإدارة العامة بمثابة خدمة فقط لكل من الإنتاج والمبيعات، فهل

يعني هذا أن إجمالي التكلفة الإدارية ينبغي أن تقسم بين النشاط الإنتاجي والنشاط البيعي؟ ومن ناحية أخرى فإنه إذا كان من الممكن الدفاع عن وظيفة التسويق أو البيع من الناحية الإقتصادية على أساس أنها تؤدي إلى زيادة أو إنتاج المنفعة ـ هل من الممكن فصل هذه الوظيفة بطريقة سليمة عما يسمى بالوظيفة الإنتاجية أو وظيفة الصنع؟ وبعبارة أخرى فإن ما يجري عليه العمل من تقسيم المشروع إلى نشاط صناعي وإداري وبيعي ليس له سند قوي من الناحية النظرية، إنها بمثابة عملية ليست واقعية أو عملية مصطنعة، وهذا يجرنا إلى أن نتسائل لماذا جرى العرف المحاسبي على عملية التقسيم هذه؟

يرجع السبب في عملية التقسيم جزئياً إلى فكرة التحفظ، فطالما أن الموظفين الإداريين في المشروع لا يقومون بالإنتاج المادي للسلع فإنه ينبغي أن تتحول جميع التكاليف المرتبطة بهم إلى مصروفات عند تحملها فوراً. فهؤلاء الموظفين لم يقدموا إنتاجاً ملموساً يمكن ترحيله من فترة إلى أخرى، ولكن تلك المناقشة تفتقد لكثير من المنطق. ومن الأسباب الأخرى التي تثار لتبرير إعتبار التكاليف الإدارية مصروفات عند تحملها مباشرة، أن تلك التكاليف تكون قيمتها واحدة بالنسبة للفترات المختلفة، لهذا فإن إعتبارها مصروف في كل فترة لن يترتب عليه تشويهاً كبيراً لعملية تحديد الدخل الدوري للمشروعات. وأخيراً فإنه غالباً ما يثار في تبرير إعتبار تلك التكاليف بمثابة مصروفات أنه من الصعب حقاً الوصول إلى أساس يمكن الإعتماد عليه في تقسيم التكاليف الإدارية بين النشاط الإنتاجي والنشاط البيعي، وفي تخصيص الجزء المتعلق بالنشاط الإنتاجي أو الصناعي على المنتجات المختلفة التي يتم تصنيعها.

ومن ناحية أخرى فإن التكاليف البيعية يتم إعتبارها مصروفات في الفترة التي تتحملها المنشأة فيها طالما أنه من السهل تمييزها وتحديدها. وكقاعدة عامة فإن النشاط البيعي من المفروض أن يبدأ عندما تترك البضاعة المصنع وهي في طريقها إلى التخزين في إنتظار تسليمها للعملاء. وتثار نفس الحجج الخاصة بالتكاليف الإدارية لتبرير معاملة التكاليف الإدارية كمصروفات في نفس الفترة التي تحدث فيها، وهي فكرة التحفظ وإعتبارات التجانس في الممارسة بين الفترات المختلفة ومشكلة الوصول إلى أسس سليمة لتوزيعها على المنتجات المختلفة.

وكما سبق أن ذكرنا فإنه من الصعب جداً أن نحدد الخط الفاصل بين تكلفة النشاط الصناعي والبيعي والإداري. ولكن هل هذا يسبب مشكلة كبيرة؟ وما هي النتائج أو الأهداف التي يحققها هذا التقسيم؟ من الواضح أن هذا التقسيم يترتب عليه إمكان معالجة التكاليف الإدارية والبيعية كمصروفات مباشرة ويترتب على ذلك تسهيل الإجراءات المحاسبية، كما أن هذا التقسيم يترتب عليه إعطاء بيانات أكثر لقارىء الحسابات الختامية مما يترتب عليه زيادة منفعتها في أغراض التحليل المالي.

إن أحد الأهداف الرئيسية لعمليات المحاسبة عن التكاليف والمصروفات هي تحقيق الرقابة عليها، وذلك لتحقيق الكفاءة والفعالية من وراء إنفاقها أو تحملها، وفي هذا المجال فإن التفرقة ليس لها أهمية.

٨ ـ المصاريف في المنشآت التجارية:

إن النشاط الرئيسي للمنشآت التجارية هو البيع، وإن الفرق بين قيمة العمل والخدمات الجارية التي تحصل عليها المنشأة خلال الفترة وبين المصروفات المرتبطة بها أو تكاليف إنتاج الإيراد لنفس الفترة ليست كبيرة في الغالب، وبناء على ذلك فإن التاجر يميل إلى معاملة جميع التكاليف التي يتحملها خلال الفترة كمصروفات ولكن هذه النظرة أو المعالجة لا تسلم من النقد أو الإعتراض. فجميع تكاليف النقل للداخل (الخاصة بالبضاعة المشتراة) من الواضح، أنها ينبغي أن تعتبر جزء من تكلفة البضاعة المشتراة، وبالتالي تحمل على الإيرادات عندما تباع السلع المتعلقة بها، وما ينطبق على تلك التكاليف ينطبق أيضاً على تكاليف الشراء وفتح الطرود وتخزين البضاعة والتأمين عليها. حقيقة إن الفرق الناتج عن معالجة تلك التكاليف كإضافة لتكلفة البضاعة المشتراة بدلاً من معالجتها كمصروفات مباشرة لن يكون كبيراً، خاصة بالنسبة لتأثيرة على الربح، وخاصة في الحالات التي لا يكون فيها تقلبات كبيرة في بضاعة آخر المدة من فترة إلى أخرى. ولكن من ناحية أخرى فإذا كانت الفترة المعدة عنها الحسابات الختامية شهر أو فترة صغيرة، فإن الحسابات المالية ستكون غير دقيقة نتيجة للفشل في التفرقة بين التكاليف التي ينبغي أن تعتبر مصروفات والتكاليف التي ينبغي أن تحمل على المخزون الذي ما زال موجوداً في نهاية المدة. فإذا فرضنا أن أحد المنشآت تقوم بشراء وتخزين بعض البضائع بكميات كبيرة في شهر يونيو إستعداداً لفصل الصيف، في مثل هذه الحالة إذا إعتبرنا جميع تكاليف

النقل للداخل وتكاليف الإستلام والتخزين وغيرها كمصروف في الحسابات الختامية المعدة عن شهر يونيو فإن معنى ذلك عدم إظهار حسابات هذا الشهر بطريقة سليمة.

إن أي تكلفة إنتاجية تتحملها المنشأة يكون القيد المدين الخاص بها أحد الحسابات التالية:

(أ) حساب أصل (بضاعة - مباني - تركيبات أو غيرها).

(ب) حساب أصل غير ملموس (مثال ذلك حقوق الإختراع - شهرة المحل.. الخ).

(حـ) حساب مصروف مقدم (تأمين مقدم - إيجار مقدم وغيرها من حسابات الأصول).

(د) حساب مصروف (مرتبات وغيرها).

في ظل هذه البدائل من الحسابات ما هو الحساب الذي ينبغي أن ترحل إليه تكلفة حملة إعلانية كبيرة تقوم بها المنشأة في شهر يونيو وسيبدأ أثرها متمثلاً في زيادة المبيعات في الظهور في شهر يوليو؟ إن البدائل المتاحة لمعالجة هذه العملية هي معالجتها كمصروف مباشرة، ولكن هذا الإجراء لا يعتبر مقبولاً ذلك لأن آثار هذه الحملة ستظهر خلال شهر يوليو، ولهذا فإن الأجراء المقبول لمعالجة هذه العملية هو تحميل هذه المدفوعات على حساب أصل يمثل الإعلانات المقدمة وسيظهر هذا الحساب في الميزانية المعدة عن شهر يونيو. وفي شهر يوليو عندما تبدأ آثار هذه الحملة في الظهور فإنه من المنطق تحويل حساب الإعلانات المقدمة إلى حساب مصروفات الإعلان.

وقد يرى بعض المحاسبين أن مقتضيات التحفظ تتطلب معالجة تكاليف تلك الحملات الإعلانية كمصروفات مباشرة وذلك نظراً لعدم التأكد الذي يتعلق بتقدير الآثار المترتبة على تلك الحملات في المستقبل، ولكن هذا الأجراء قد يكون غير منطقي في بعض الحالات كما في حالات قيام المنشأة بطبع بعض الكتالوجات والهدايا للإعلان عن السلعة وبقاء تلك الكتالوجات والإعلانات في مخازن المنشأة في نهاية الفترة المالية، في مثل هذه الحالة لا يمكن أن تعالج تكاليف تلك الأعلانات كمصروفات في تلك الفترة لأن هذا الإجراء يبتعد كثيراً عن المنطق.

٩ ــ تبويب المصروفات للأغراض الإدارية:

يتوقف عدد حسابات المصروفات على رغبة وحاجة إدارة المشروع والمهتمين بأعماله الى بيانات تسمح بتقييم كفاءة وفعالية إدارة الموارد الموضوعة تحت تصرفها. ولأغراض الرقابة الداخلية على التكاليف فإن الإدارة تحتاج إلى معلومات عن أنواع المصاريف المختلفة التي تتحملها من فترة إلى أخرى، كما أن النظم الحديثة للرقابة تتطلب ضرورة أن تكون المصاريف منسوبة إلى المستوى الإداري أو الأفراد المتسببين في وجودها أو الذين يكون من صلاحياتهم طلبها. وهذا يتطلب ضرورة وجود تبويبين للمصاريف، أحدهما على أساس أنواعها، الثاني على أساس المسؤولية عن تحملها، ومن الناحية المثالية فإن كل مصروف في المنشأة ينبغي أن يكون قابلاً للتخصيص على المستوى الإداري الذي يملك سلطة الرقابة عليه. وينطبق هذا المبدأ على جميع عناصر التكاليف بطبيعة الحال. ولتحقيق الغاية السابقة ولممارسة مهمة الرقابة فإنه بالأضافة إلى الحساب العام للرقابة على المصروفات الموجودة في دفتر الأستاذ العام سيكون هناك دفتر أستاذ مساعد للمصروفات يوجد فيه حساب لكل نوع منها بحيث أن الرصيد الإجمالي لحساب الرقابة يطابق مجموع الأرصدة الفرعية في أي لحظة. وبالأضافة إلى ذلك فإنه ينبغي أن يكون هناك أستاذ مساعد للمصاريف على أساس الأقسام يدعمه مجموعة من البطاقات التي توضح تخصيص تلك المصاريف على أساس مراكز المسؤولية المختلفة داخل كل قسم حسب نوعها بحيث يتم الربط بين التقسيم على أساس النوع وعلى أساس مراكز المسؤولية.

١٠ ــ الخسائر:

تعتبر الخسائر بمثابة أصول مستنفذة دون أن تحصل منها المنشأة على مقابل، كما في حالة تعرض أحد مباني المنشأة لحريق دون أن يكون هناك تأمين ضد الحريق على ذلك المبنى، ولهذا فإن المنشأة تكون حققت خسائر بقيمة ذلك المبنى المحترق. كما أن فقد بعض النقدية بالطريق دون أن يكون هناك تأمين يعتبر مثالاً آخراً. وما يتعرض له المخزون من تلف لأسباب غير طبيعية يكون بمثابة خسارة أيضاً.

وعلى الرغم من أن التفرقة بين المصروف والخسارة واضحة من الناحية النظرية،

إلا أنه من الناحية العملية يكون من الصعب وضع حد فاصل بين هذين المجموعتين من الأعباء. ويظهر هذا بصورة واضحة بالنسبة لعناصر الخسارة الفرعية التي تتحملها المنشأة اثناء تدفق النشاط الإنتاجي، مثال ذلك الأجر المدفوع لأحد العمال الذين لم يساهموا في عملية الانتاج ومن ناحية أخرى فإنه يصعب بالنسبة لمعظم عناصر المصروفات أن نبين مدى مساهمتها في تحقيق الإيراد، أو نبين الإرتباط بينها وبين الإيرادات، فعلى سبيل المثال تكاليف الإعلان وخاصة الإعلان بالراديو والتلفزيون يكون من الصعب بل من المستحيل تحديد تأثير كل منها على المبيعات، ويمكن القول أن جزء من هذه الجهود الاعلانية ليس له فعالية إطلاقاً، وكمثال آخر يوضح عدم الارتباط بين المصروف والإيرادات التبرعات التي تقوم بها معظم المنشآت.

وعموماً فإن الخسائر الكبيرة الواضحة يجب أن تستبعد من حساب المصروفات وترحل إلى حسابات خاصة بها، ويتم ترحيلها إلى الحسابات الختامية بصفتها هذه. كما أن الخسائر التي تتحملها المنشأة في الفترة الحالية، والتي ترتبط بفترات سابقة مثل الخسارة الناتجة على بيع أحد الأصول طويلة الأجل نتيجة لعدم تحميل السنوات السابقة بأعباء الإهلاك الملائمة ينبغي أن تحمل على حسابات النتيجة في السنة التي تتحقق فيها، على أن تظهر بوضوح في تلك الحسابات.

١١ ـ الضرائب:

تعتبر الضرائب بجميع أنواعها بمثابة إستقطاعات أو أعباء على الإيرادات في عملية تحديد صافي الربح، ولكن الضرائب تختلف عن المصروفات في أنها لا تمثل تكلفة سلعة أو خدمة حصلت عليها المنشأة أو استخدمتها في عملية الإنتاج إن الضرائب هي بمثابة أعباء تفرضها الحكومة على المشروع وهي تكون عادة خارجة عن نطاق رقابة إدارة المشروع.

وتمثل ضريبة الدخل (ضريبة الأرباح التجارية والصناعية) أهم الخصومات أو الأعباء في المجال الصناعي والتجاري، ويتوقف مقدارها على قيمة الأرباح وهذه الضريبة لا ترتبط بطريقة مباشرة مع الخدمات التي تحصل عليها المنشأة من وراء

دفعها، وبالتالي فلا يمكن تخصيصها على تكلفة الإنتاج، وبالتالي فهي تستقطع من الإيرادات بالكامل في السنة التي تحسب عنها، وذلك بإفتراض أنه لا يوجد فرق بين الربح المحاسبي والربح الضريبي (الربح المحدد وفقاً للقانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ في جمهورية مصر العربية) أما الضريبة العقارية على المباني المملوكة للمنشأة فإنها تقترب من مصاريف الإيجار ذلك لأنها متعلقة بالمباني المملوكة والتي تشغلها المنشأة. ولهذا فإن العمل يجري على إعتبارها جزء من التكلفة الصناعية غير المباشرة في حالة المنشآت الصناعية، أو المصاريف الإدارية أو البيعية وفقاً للنشاط الذي يمارس في المبنى المدفوع عنه الضريبة العقارية والضرائب المكملة لها. وهنا أيضاً يمكن القول أن مبلغ الضريبة لا يرتبط بالخدمات التي تحصل عليها المنشأة من وراء دفعها.

أما بالنسبة لرسم الإنتاج الذي قد يفرض أحياناً على بعض السلع فان عبء هذا الرسم يقع عادة على المشتري، ويقوم البائع في مثل هذه الحالات بدور الوسيط في تحصيل هذا الرسم لحساب الحكومة. وتعتبر المعالجة المحاسبية السليمة لتلك الرسوم هي إستبعادها من الأيرادات وترحيلها إلى حساب خاص بها يمثل مستحقات الحكومة من رسوم الإنتاج المحصلة، وذلك يجعل حساب العميل أو النقدية مديناً وحساب رسوم الإنتاج المحصلة دائناً، على أن يظهر حساب رسوم الإنتاج المحصلة ضمن الإلتزامات بالميزانية. أما إذا كان عبء هذا الرسم يقع على البائع فإن إجمالي المبلغ المحصل عند البيع يرحل إلى حساب المبيعات (بإعتباره إيراداً) على أن ترحل الضريبة إلى الجانب المدين من حساب رسوم الإنتاج وذلك يجعل حساب رسوم الإنتاج المستحقة دائناً، ويعتبر حساب رسوم الإنتاج في هذه الحالة أحد حسابات المصروفات، على أن يظهر حساب رسوم الإنتاج المستحقة ضمن الإلتزامات بالميزانية.

١٢ ـ الفوائد وغيرها من الأعباء:

تعتمد عمليات المشروع على الأموال المقدمة من الدائنين في صورة إئتمان قصير الأجل أو أوراق دفع أو قروض أو غيرها من مصادر التمويل الخارجية وعلى أموال أصحاب المشروع وبالنسبة للدائنين ومصادر التمويل الخارجية فإن تعويضهم عما

يقدمونه من أموال يكون في صورة فوائد مستحقة على المنشأة، أما بالنسبة للملاك فإنهم يحصلون على الأرباح الموزعة بالنسبة للشركات المساهمة والتي تختلف من فترة لأخرى، وبالإضافة إلى ذلك فإن قيمة ما يمتلكونه من أسهم (رأس المال) يطرأ عليها تحسناً بقيمة الأرباح غير الموزعة. ويكون صافي الربح في المنشآت الفردية هو بمثابة العائد الذي يخص ملاك المشروع.

وعلى الرغم من أن مركز كل مجموعة من المجموعتين السابقتين مختلف من الناحية القانونية، فأصحاب القروض هم في حقيقة الأمر دائنون، أما أصحاب رأس المال فهم ملاك، إلا أن بعض الكتاب يرى ضرورة تمييز الفوائد والتوزيعات عن غيرها من المصروفات والخسائر الناتجة عن عمليات المشروع كوحدة محاسبية مستقلة.

وفي تقييم درجة الكفاءة في إستخدام الأموال المقدمة للمنشأة والمستخدمة بواسطتها فإنه من الضروري إضافة الفائدة على الأموال المقترضة إلى العائد على رأس المال المملوك، على أساس أنه من وجهة نظر الادارة أن الربح المكتسب هو ذلك المبلغ المتاح لمقدمي الأموال، وذلك دون نظر إلى نوعية تلك الأموال بصورة عامة. وبناء على هذا الرأي فإنه يمكن الوصول إلى صافي الربح بعد إستبعاد جميع المصروفات والخسائر والضرائب، وقبل خصم الفوائد والتوزيعات، ثم إستبعاد تلك العناصر في مرحلة مستقبلة. ويلاحظ أن هذا الاجراء لا يستخدم عادة في القوائم المنشورة، ذلك لأن العمل جرى على خصم الفوائد مع باقي عناصر المصروفات والضرائب والخسائر مع إعداد حساب يظهر عناصر التوزيعات المختلفة على أصحاب المشروع خاصة في شركات الأشخاص وشركات الأموال.

أسئلة وتمارين على الفصل الرابع

أولاً: الأسئلة:

١ ـ «تعتبر جميع السلع والخدمات التي تدخل المنشأة بمثابة أصول، على الرغم من أنها قد تكون قابلة للاستهلاك الفوري».

إشرح هذه العبارة مع التمثيل.

٢ ـ هل تعتبر جميع التكاليف مصروفات؟ إشرح مع التمثيل.

٣ ـ تعتبر تكلفة الإضاءة والايجار الخاص بالمعارض من التكاليف البيعية بينما تعتبر تكلفة الإضاءة والايجار الخاص بالمصنع جزء من تكلفة الإنتاج.
هل توافق على هذا؟ - إشرح مع بيان تأثير الرأي الذي تأخذه على الحسابات الختامية.

٤ ـ «يعتبر قياس المصروفات على أساس التكلفة التاريخية وضعا مقبولا من ناحية الدلالة الاقتصادية للنتائج التي نحصل عليها». هل توافق على هذه العبارة ولماذا؟.

٥ ـ إشرح كيف تعالج مصروفات البيع والتوزيع في المنشآت الصناعية والمنشآت التجارية؟ إشرح تأثير تلك المعالجة على الربح وعلى تكلفة الانتاج في المنشآت الصناعية.

٦ ـ إشرح كيف تعالج تكاليف الحملات الاعلانية التي تمتد آثارها لأكثر من فترة محاسبية.

٧ ـ «بينما يعتبر تصنيف التكاليف على أساس أنواعها ملائما وينتج بيانات مفيدة، الا أن التصنيف على أساس مراكز المسؤولية يعتبر ضرورياً لأغراض

الرقابة» هل توافق على هذه العبارة، وفي حالة موافقتك بين كيف يمكن تحقيق هذين النوعين من التبويب عمليا؟

٨ ــ عرف الخسائر، وبين هل تعتبر تكاليف العمالة الزائدة بمثابة خسائر أم لا؟

٩ ــ بين كيف تعالج الضرائب في الحسابات الختامية؟

١٠ ــ فرق بين الفوائد والأرباح الموزعة وبين كيف يمكن معالجتها في الحسابات الختامية.

١١ ــ بين أوجه الصواب والخطأ في العبارات التالية باختصار:

ــ المصروفات هي عبارة عن السلع المستهلكة وغير المستهلكة التي تحصل عليها المنشأة في خلال فترة مالية معينة.

ــ يعتبر توقيت المصروفات ضرورياً لأغراض إعداد الحسابات الختامية.

ــ لا يؤثر إعتبار التحفظ كثيراً في قياس المصروفات.

ــ يكون حساب الإهلاك على أساس التكلفة التاريخية للأصول المستهلكة متفقا تماماً مع إعتبارات الموضوعية والدقة والقابلية للتطبيق.

ــ الفحم الذي تحصل عليه المنشأة لتشغيل محطة القوى بها يعتبر أصلا من أصولها ويتحول إلى مصروف في لحظة إستخدامه.

ــ التكاليف الصناعية غير المباشرة هي بمثابة مصروفات تخص الفترة التي تتحملها المنشأة فيها.

ــ التكلفة الصناعية للبضاعة المباعة تعتبر أصل من أصول المنشأة.

ــ تعالج المصاريف الادارية والبيعية دائماً على أنها جزء من تكلفة الانتاج.

ــ لا تؤثر إعتبارات التحفظ وتجانس الممارسة على معاملة المصاريف الادارية والبيعية محاسبياً.

ــ تكاليف الحملات الاعلانية تعامل محاسبياً على أنها مصروفات تخص الفترة التي تتحملها المنشأة فيها.

ــ يكون تبويب المصروفات حسب أنواعها مفيداً لأغراض الرقابة ايضاً

ــ لا فرق بين المصروفات والخسائر من الناحية المحاسبية.

ــ يعتبر التلف الذي اصاب الانتاج بسبب الاهمال خسارة تتحملها المنشأة.

ــ تعتبر مساهمة المنشأة في الأعمال الخيرية بمثابة خسائر.

ـ ترتبط الضرائب بالخدمات التي تدخل مباشرة في تكوين الايرادات
ـ لا تختلف معالجة فوائد القروض عن توزيعات الأرباح من الناحية المحاسبية.

ثانياً: التمارين:

التمرين الأول:

بدأت إحدى المنشآت أعمالها في أول يناير سنة ١٩٧٥ وفيما يلي بعض العمليات التي قامت بها خلال هذا الشهر:

١ ـ بلغت مشتريات المواد على الحساب ٥٢٠٠٠ جنيه (منها ٢٠٠٠ جنيه مصاريف نقل للداخل دفعت نقداً).
٢ ـ بلغت قيمة المواد المستخدمة في الانتاج ٤٠٠٠٠ جنيه.
٣ ـ بلغت قيمة الأجور المباشرة الشهرية ٨٠٠٠٠ جنيه والأجور غير المباشرة ٢٠٠٠٠ جنيه، والتكاليف الصناعية غير المباشرة الأخرى ٦٠٠٠٠ جنيه.
٤ ـ بلغت تكلفة الانتاج التام ٢٠٠٠٠٠ جنيه، كما بلغت تكلفة البضاعة المسلمة للعملاء ١٨٠٠٠٠ جنيه.
٥ ـ بلغت المبيعات ٢٥٠٠٠٠ جنيه.

المطلوب:

إعداد قيود اليومية اللازمة لاثبات العمليات السابقة مع بيان تأثيرها على الحسابات الختامية المعدة في نهاية الشهر.

التمرين الثاني:

فيما يلي بعض البيانات الخاصة باحدى المنشآت الصناعية عن شهر يونيو سنة١٩٧٥:

	جنيه
إنتاج تحت التشغيل أول الشهر	١٨٠٠٠٠
مخازن المواد الأولية أول الشهر	١٤٠٠٠٠
مخازن الانتاج التام أول الشهر	٢٩٠٠٠٠
مشتريات المواد	١٧٢٠٠٠
مواد صادرة من المخازن	
مباشرة	٢٢٠٠٠٠
غير مباشرة	١١٠٠٠
أجور مباشرة	٢٠٩٠٠٠
أجور ملاحظين	١٩٠٠٠
أجور مفتشي الانتاج	١٧٠٠٠
وقت ضائع طبيعي	٥٠٠٠
إستقطاعات مختلفة من الأجور	٢٨٠٠٠
إهلاك الآلات	٢٥٠٠٠
تكاليف صناعية أخرى	٨٢٠٠٠
بضاعة تامة أثناء الشهر	٥٨٠٠٠٠
مبيعات	٨٠٠٠٠٠
تكلفة البضاعة المباعة	٦٢٠٠٠٠

المطلوب: إجراء قيود اليومية للعمليات السابقة وبيان أثرها على الحسابات الختامية التي تعد في آخر الشهر.

التمرين الثالث:

فيما يلي بعض البيانات التي أمكن الحصول عليها من دفاتر منشأة المعادن للتصنيع في نهاية شهر ديسمبر سنة ١٩٧٥ :

١ ـ بلغ رصيد حساب مخازن المواد في أول المدة ٥٥٠٠٠ جنيه، والانتاج تحت التشغيل ٣٣٠٠٠ جنيه، والانتاج التام ٧٠٠٠٠ جنيه.

٢ بلغت مشتريات المواد الأولية ١٨٠٠٠٠ جنيه.
٣ ـ كانت المواد الصادرة من المخازن ١٩٣٠٠٠ جنيه منها ٨٠٠٠ جنيه تستخدم إستخدامات عامة بالمصنع.
٤ ـ أعيدت مواد تكلفتها ٤٠٠٠ جنيه من أقسام الانتاج.
٥ ـ بلغت الأجور والمرتبات المدفوعة لعمال الانتاج ١٨٠٠٠ جنيه، ٢٠٠٠٠ جنيه مرتبات إدارية، ٢٤٠٠٠ مرتبات المشرفين والملاحظين ٢٧٠٠٠ جنيه مرتبات بيعية.
٦ ـ بلغ إهلاك المصنع ٦٠٠٠ جنيه.
٧ ـ بلغت عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة الأخرى ٥٠٠٠ جنيه.
٨ ـ يبلغ التأمين على الآلات الذي يخص الفترة ٢٠٠٠ جنيه.
٩ ـ بلغ رصيد حساب الانتاج التام في نهاية الفترة ٩٠٠٠٠ جنيه.
١٠ ـ بلغ رصيد حساب الانتاج تحت التشغيل ٣٦٠٠٠ جنيه.
١١ ـ بلغت قيمة المبيعات ٤٥٠٠٠٠ جنيه.

المطلوب:

إعداد قيود اليومية اللازمة لاثبات العمليات السابقة في دفاتر منشأة المعادن للتصنيع وبيان تأثير تلك العمليات على الحسابات الختامية التي تعد في نهاية الشهر.

التمرين الرابع:

فيما يلي بعض البيانات العديدة التي أمكن الحصول عليها من سجلات بعض المنشآت:

١ ـ إشترت المنشأة مازوت بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه لتشغيل محطة القوى بها على الحساب.
٢ ـ بلغت قيمة إحدى المولدات الكهربائية المشتراة ١٠٠٠ جنيه وسيستخدم خلال فترة مالية واحدة.

٣ ـ بلغت أضرار الحريق الذي أصاب مباني المنشأة المؤمن عليها ٥٠٠٠ جنيه.
٤ ـ سددت المنشأة قيمة مشترياتها من المازوت وقدرها ٢٠٠٠ جنيه بشيك.
٥ ـ بلغ المازوت المستخدم خلال الفترة المحاسبية ٥٠٠ جنيه.
٦ ـ ظهر عجز في رصيد الصندوق في نهاية الشهر بمبلغ ٢٠٠ جنيه.
٧ ـ بلغت التبرعات للجمعيات الخيرية المحلية ٥٠٠ جنيه.
٨ ـ بلغت الأضرار التي اصابت أحد مصانع المنشأة نتيجة لبعض الاضطرابات المحلية ٣٠٠٠٠ جنيه وليس هناك تأمين.
١١ ـ بلغت الفوائد المستحقة على القرض ٢٠٠٠ جنيه.
١٢ ـ سددت المنشأة ٥٢٥٠ جنيه للبنك قيمة القرض والفوائد المستحقة (٢٥٠ جنيه).
١٣ ـ أصاب احد المباني المستهلكة دفترياً بالكامل حريق، وبلغت قيمة التأمين المستلمة عليه ٥٠٠٠ جنيه.
١٤ ـ احترقت محطة القوى بالمنشأة والتي تبلغ قيمتها ٢٠٠٠٠ جنيه وإهلاكها المجمع ٦٠٠٠ جنيه.

المطلوب:

بين أي من الوقائع السابقة تمثل مصروفاً وأيها يمثل خسارة مع تحديد مقدار كل منها وتبرير وجهة نظرك.

التمرين الخامس:

في أول ديسمبر ١٩٨٠ كانت أرصدة المخزون في شركة حسام الدين الصناعية كما يلي:

مواد أولية ٢٥٠٠٠ جنيه، إنتاج تحت التشغيل ٤٠٠٠٠ جنيه، إنتاج تام ٢٠٠٠٠، وفيما يلي بعض العمليات التي حدثت خلال شهر ديسمبر ١٩٨٠:

١ ـ المواد الأولية المشتراه خلال الشهر ١٨٥٠٠ جنيه.
٢ ـ المواد المستخدمة في الانتاج ٢٠٠٠٠ جنيه

٣ ـ المواد غير المباشرة المستخدمة في الانتاج ٢٥٠٠ جنيه.
٤ ـ الأجور والمرتبات ٣٣٠٠٠ جنيه وتتضمن مرتبات بيعيه ٥٠٠٠ جنيه، مرتبات مهندسين ومشرفين ٥٠٠ جنيه، وبلغت الاستقطاعات ٢٥٠ جنيه ضريبة كسب عمل، ١٥٠٠ جنيه تأمينات ومعاشات.
٥ ـ مصروفات صناعية أخرى خلال الشهر ٧٥٠٠ جنيه.
٦ ـ تكلفة الانتاج التام خلال الشهر ٦٥٥٠٠ جنيه، ومخزون الانتاج التام آخر الشهر ٨١٠٠ جنيه.
٧ ـ المبيعات خلال الشهر ٩٥٦٠٠ جنيه.

والمطلوب:

إجراء قيود اليومية اللازمة لاثبات العمليات السابقة وتحديد مجمل الربح.

التمرين السادس:

فيما يلي البيانات الخاصة باحدى الشركات الصناعية عن السنة المالية المنتهية في ٣٠/٦/١٩٨١.

أولاً ـ الأرصدة في ١/٧/١٩٨٠.

مواد أولية ١٨٥٠٠، بضاعة تحت التشغيل ٢٠٠٠ جنيه، بضاعة تامة ٢٤٠٠٠ جنيه، عملاء ٣٠٠٠٠ جنيه، موردون ١٣٠٠٠ جنيه.

ثانياً ـ حدثت العمليات التالية خلال العام.

(١) الأجور المباشرة	٣٠٠٠٠	جنيه
(٢) تكاليف صناعية غير مباشرة	٨٠٠٠	جنيه
(٣) محصل من العملاء	١٥٣٠٠٠	جنيه
(٤) مسدد الى الموردين	٤٠٠٠٠	جنيه
(٥) خصم مسموح به	٣٠٠٠	جنيه

،٦) خصم مكتسب	١٠٠٠	جنيه
(٧) مردودات مبيعات	٢٠٠٠	جنيه
(٨) مردودات مشتريات	٣٠٠٠	جنيه
(٩) مصاريف بيعية	٩٠٠٠	جنيه
(١٠) مصاريف ادارية	٤٠٠٠	جنيه

ثالثاً ـ الأرصدة في ٣٠/ ٦/ ١٩٨١

مواد اولية ١٤٠٠٠ جنيه، بضاعة تحت التشغيل ٥٠٠٠ جنيه، بضاعة تامة ١١٠٠٠ جنيه، عملاء ٢٠٠٠ جنيه، موردون ١٦٥٠٠ جنيه.

والمطلوب:

تحديد قيمة المواد المستخدمة في الانتاج وتحديد تكلفة البضاعة التامة وتكلفة البضاعة المباعة.

الفصل الخامس

في
مقابلة الايرادات بالمصروفات
وتصوير الحسابات الختامية (قوائم الدخل)

١ ـ مقدمة

سبق أن ذكرنا أن أحد الأهداف الرئيسية للمحاسبة المالية هو قياس الدخل الدوري للمشروعات، وقد سبق أن عرضنا للمباديء التي تحكم تحقق وقياس كل من الإيرادات والمصروفات بالتفصيل في الفصلين السابقين. ويخصص هذا الفصل لدراسة المشاكل المرتبطة بمقابلة الإيرادات بالمصروفات الخاصة بها وتحديد الدخل الدوري للمشروع بناء على ذلك. وسنبدأ المناقشة باستعراض نظري لمفهوم الدخل الدوري في المحاسبة والعوامل المؤثرة في تحديده. ثم نعرض بعد ذلك لإجراءات إعداد الحسابات والعوامل المؤثرة في تحديده. ثم نعرض بعد ذلك لإجراءات إعداد الحسابات الختامية وقياس الدخل الدوري للمشروع من الناحية العملية وستتركز المناقشة في هذا الجزء على المنشآت الصناعية مع التفرقة بين المنشآت التي يوجد لديها نظام لمحاسبة التكاليف وتستخدم نظام الجرد المستمر والمنشآت التي لا يوجد بها مثل هذا النظام وتستخدم نظام الجرد الدوري. وسنستخدم خلال إستعراضنا لإجراءات إعداد الحسابات الختامية قائمة العمل لما لها من فوائد في هذا المجال. وسنعرض خلال مناقشتنا القوائم الختامية والأشكال المختلفة لتلك القوائم، وفي نهاية المناقشة سنعرض للتفرقة بين قائمة الدخل ذات المراحل المتعددة والقائمة الموحدة. وفي ختام هذا الفصل سنعرض لبعض الاعتبارات العملية المتعلقة بتصوير قوائم الدخل حيث نبين أسس تبويب العناصر المختلفة التي تظهر في تلك القوائم، ثم نبين كيفية معالجة المكاسب والخسائر غير العادية والتسويات المتعلقة بالسنوات السابقة وذلك على النحو الوارد في الصفحات التالية.

٢ ـ معنى الدخل الدوري في المحاسبة.
والعوامل المؤثرة في تحديده:

تعتبر عملية قياس الدخل الدوري في المحاسبة في حقيقتها عملية تقدير لذلك الدخل ذلك لأن الاجراءات المحاسبية لم تصل بعد ولن تصل إلى تحديد الدخل بصورة مؤكدة تماماً، نظراً لوجود عناصر كثيرة في عملية قياس الدخل تخضع للتقدير والحكم الشخصي على نحو ما سبق أن بينا. ولكن ما هو المقصود بالدخل الدوري الذي يحققه المشروع من الناحية المحاسبية؟ يمكن تعريف الدخل من الناحية المحاسبية على أنه أقصى كمية من الموارد يمكن توزيعها على الملاك في خلال فترة مالية معينة مع بقاء المشروع في آخر هذه الفترة، في نفس الوضع، من الناحية المالية، كما كان في أول تلك الفترة المالية. واضح من هذا التعريف أنه ينظر إلى الدخل على أنه الزيادة في حقوق الملكية خلال فترة معينة والتي يمكن سحبها خارج المشروع مع بقاء تلك الحقوق كما كانت في أول الفترة المالية، ولهذا فان المشكلة الرئيسية في قياس الدخل الدوري هي تحديد وضع المنشأة أول الفترة وتحديد ما إذا كان قد تحسن خلال الفترة المالية.

ومن السهل الوصول إلى دخل المشروع خلال حياته الانتاجية بالكامل وعند تصفيته، وذلك عن طريق مقارنة مجموع المتحصلات من عملية التصفية والمسحوبات التي قام بها الملاك خلال الحياة الانتاجية. مطروحاً من ذلك المبلغ الذي استثمره الملاك في المشروع عند بدء الحياة الانتاجية له، وذلك على النحو الوارد فيما يلي:

	جنيه
المبلغ المحصل من بيع الأصول وتصفية المنشأة	٥٠٠٠٠٠
المسحوبات بواسطة الملاك خلال حياة المشروع	٢٠٠٠٠٠
	٧٠٠٠٠٠
يطرح المبلغ المستثمر عند بداية حياة المشروع	٣٠٠٠٠٠
دخل المشروع خلال حياته الانتاجية.	٤٠٠٠٠٠

وترجع سهولة تحديد الدخل خلال الحياة الانتاجية الكاملة للمشروع إلى سهولة ودقة تحديد مركز المشروع في نهاية تلك الحياة (قيمة اصوله مطروحاً منها الإلتزامات)، وفي بدايتها. ان قيمة التصفية ستكون معروفة والمسحوبات خلال حياة المشروع تكون أيضاً معروفة، وكذا قيمة إستثمارات الملاك عند إنشاء المشروع.

ولكن في أي مرحلة من حياة المشروع قبل التصفية الكاملة فان صافي أصول المشروع تتكون من مجموعة معقدة من الموارذ التي تتوقف قيمتها الجماعية إلى حد كبير على المقدرة الإيرادية للمشروع في المستقبل. ومن الناحية النظرية فان الطريق المباشر لتحديد مدى ثراء المشروع في أي لحظة معينة هي صافي القيمة الحالية لجميع عناصر الإيرادات والمصروفات المستقبلية. ويطلق على ذلك الأسلوب في التقييم الطريقة المباشرة، وتواجه هذه الطريقة مشاكل عديدة وذلك لعدم إمكان تقدير الإيرادات والمصروفات المتوقعة خلال حياة المشروع بدرجة كبيرة من الدقة، هذا بالاضافة إلى ضرورة تحديد سعر الخصم الذي ينبغي إستخدامه للوصول إلى صافي القيمة الحالية.

ونظراً لأنه لا يمكن الانتظار حتى تصفية أعمال المشروع لاعتبارات قانونية وضريبية وعملية فلا بد من الوصول إلى الربح الدوري عن فترات أقل من حياة المشروع الكلية، كما أنه نظراً للمشاكل العديدة المتعلقة بالقياس النظري أو الاقتصادي للإيرادات، فقد جرى العرف المحاسبي على قياس مدى ثراء المشروع في لحظة معينة ـ لأغراض قياس الدخل الدوري للمشروع ـ عن طريق أخذ التغيرات التي تطرأ على مركز المشروع والتي تستند على دلائل موضوعية فقط في الاعتبار، وذلك على نحو ما سبق أن ذكرنا عند قياس الإيرادات والمصروفات.

ويقوم المحاسب في عملية قياسة للدخل الدوري للمشروعات باجراء بعض التقريب فيما يتعلق بقياس المصروفات بصفة خاصة، وبناء عليه فان الحكم الشخصي ووجهة نظره سوف تؤثر على النتائج المحاسبية بطريقة لا يمكن تجنبها. وبناء على ذلك فانه لا يمكن القول أن عملية تحديد الدخل الدوري للمشروع هي بمثابة عملية رياضية محددة يمكن الوصول منها إلى نتيجة واحدة محدودة تكون قابلة للبرهان او للتبرير. ونتيجة للمشكلة السابقة وحتى يمكن الاعتماد على الأرقام المحاسبية وتفسيرها بطريقة سليمة ينبغي تحقيق التجانس في الممارسة بالنسبة لاستخدام

الإجراءات المحاسبية المختلفة من فترة لأخرى، وذلك بالنسبة للقوائم المنشورة وغير المنشورة.

وتتطلب قوانين بعض الدول من مراقب الحسابات الخارجي الذي يقوم بفحص الحسابات الختامية والميزانية ان يشتمل تقريره على ما يشير إلى أن المنشأة تستخدم الإجراءات المحاسبية بطريقة متجانسة من فترة إلى أخرى أو يشير إلى أن هناك تغيير في الإجراءات المحاسبية المستخدمة، على أن يوضح مقدار تأثير هذا التغيير على القوائم الماليةالمنشورة. ولا يعني مبدأ تجانس الممارسة من فترة إلى أخرى عدم إمكان المنشأة تغيير الإجراءات المحاسبية التي تستخدمها، إنما يعني أنه من الممكن التغيير في حالة ضرورة ذلك، مع إفصاح نتائج هذا التغيير على القوائم المالية. وبناء على المبدأ السابق فان من حق مستخدمي الحسابات الختامية ان يفترضوا انها معدة وفقا للاجراءات المحاسبية المستخدمة في الفترات السابقة الا في حالة الاشارة الى تغيير الإجراءات المحاسبية في هذه الحسابات، على أساس أن هذه الاشارة ستوضح الآثار الرقمية المترتبة على هذا التغيير.

٣ - إجراءات إعداد الحسابات الختامية وقياس الدخل الدوري للمشروع:

تزداد المجهودات التي يقوم بها المحاسبون في نهاية الفترة المالية بشكل كبير وذلك بسبب القيام بالأعمال الضرورية لاعداد القوائم المالية في وقت مناسب، حتى يستطيع مراقب الحسابات أن يمارس مهام مراجعتها، بالنسبة للشركات المساهمة، في وقت مناسب وقبل الوقت المحدد لانعقاد الجمعية العمومية للمساهمين.

وتتوقف الخطوات التي ينبغي القيام بها في نهاية السنة المالية على حجم المنشأة وعلى حجم العمالة بادارة الحسابات المالية وعلى درجة الميكنة في تشغيل البيانات التي تستخدمها المنشأة وغير ذلك من العوامل، وعلى الرغم من ذلك فان هناك بعض الإجراءات الأساسية التي ينبغي القيام بها في جميع الحالات الا أنها قد تتم بطرق مختلفة، اعتماداً على العوامل السابقة.

وتتمثل أولى الخطوات التي ينبغي القيام بها في نهاية الفترة المالية (مهما كانت شهر

او سنة أو غير ذلك) في ضرورة التحقق من صحة وضبط دفاتر اليوميات المساعدة، وذلك قبل إجراء القيود المركزية الشهرية المتعلقة بها في دفتر اليومية وترحيلها إلى دفتر الاستاذ العام، وذلك تفادياً لاثبات قيود تنطوي على أخطاء وترحيلها وذلك توفيراً للوقت والجهد الخاص باكتشاف هذه الأخطاء وتصحيحها، ويساعد هذا الاجراء، بلا شك، على إكتشاف بعض الأخطاء إلا أنه لا يعمل على إكتشافها جميعاً ذلك لأن أخطاء التكرار أو الحذف أو الأخطاء المعوضة لن تكتشف بمقتضى هذه الخطوة، وكذا الأخطاء الفنية مثل إدراج مبلغ معين بطريق الخطأ في عمود بدلا من العمود الصحيح. ومثل هذه الأخطاء لن تكتشف الا بعمليات المراجعة سواء الداخلية أو الخارجية.

وتكون الخطوة التالية بعد التأكد من صحة اليوميات المساعدة وإعداد القيود المركزية الخاصة بها وترحيلها، هي إعداد ميزان المراجعة من واقع حسابات دفتر الاستاذ العام، ويطلق على هذا الميزان إسم ميزان المراجعة غير المعدل. ويعتبر توازن ميزان المراجعة قرينة على صحة عمليات القيد والترحيل، وينبغي أن يتحقق هذا التوازن قبل الاستمرار في أي عمليات أخرى. وينبغي في هذه المرحلة التحقق من مطابقة دفاتر الاستاذ المساعدة للارصدة الاجمالية في دفتر الاستاذ العام (بمعنى مطابقة مجموع ارصدة العملاء الفرعية مع رصيد حساب اجمالي العملاء مثلا)، ويساعد هذا الاجراء على اكتشاف اسباب عدم توازن ميزان المراجعة.

أما الخطوة التالية بعد إعداد ميزان المراجعة وتوازن جانبية المدين والدائن هي اعداد قيود التسوية والتي تعتبر في منتهى الأهمية بالنسبة لاعداد الحسابات الختامية والميزانية العمومية. وتعمل هذه التسويات على إثبات العناصر غير المدرجة بالدفاتر في أثناء الفترة المحاسبة، فمثلا جرى العرف في المحاسبة على عدم إثبات الاهلاك عن المباني أو الآلات كل يوم أو كل ساعة أو كل شهر مثلا، إنما يتم اثباته عن طريق قيود التسوية في نهاية الفترة المالية، كما ان المحاسب لا يسجل الفوائد المستحقة على المنشأة يوميا، إنما جميع المستحقات عنها يتم إثباتها بقيود تسوية في نهاية المدة المالية. وتعمل قيود التسوية على إستكمال النقص في البيانات المحاسبية بحيث تشتمل تلك البيانات على كل ما ينبغي أن يكون فيها عن طريق تلك القيود.

ونعرض فيما يلي بعض هذه القيود للتمثيل فقط.

أ ـــ قد يحتاج رصيد النقدية في البنك إلى تسوية وذلك لاثبات المصاريف الخاصه بالحساب الجاري والتي لم يكن لدى المنشأة أي علم بها حتى ورود كشف الحساب الجاري من البنك في نهاية المدة، ويظهر هذا القيد على الصورة التالية:

xxx من حـ/ مصاريف البنك

xxx إلى حـ/ النقدية بالبنك

ب ـــ ويجري قيد تسوية بالنسبة للفوائد على الأموال الخاصة بالمنشأة والتي لم تحصل بعد حتى تاريخ نهاية الفترة المالية، وكذا بالنسبة للتوزيعات المعلنة عن الأسهم المملوكة للمنشأة والتي لم تحصل بعد، وتظهر تلك القيود على الصورة التالية:

xxx من حـ/ الفوائد غير المحصلة

xxx الى حـ/ الفوائد المكتسبة

(أو إيرادات الفوائد)

---

xxx من حـ/ ايرادات الأوراق المالية غير المحصلة

xxx إلى حـ/ ايرادات الأوراق المالية

جـ ـــ ويحتاج رصيد حساب العملاء إلى تسوية في نهاية السنة المالية، ذلك لأنه ينبغي أن تشتمل الميزانية على الرصيد المتوقع تحصيله في الفترة المالية بدرجة معقولة من الدقة، ومن المحتمل عدم تحصيل بعض تلك الأرصدة. كما ينبغي تقدير مقدار الخصم المتوقع منحه للعملاء إذا قرروا سداد مستحقاتهم والحصول على الخصم المقرر في أوائل السنة المالية القادمة، ولهذا فانه ينبغي اجراء قيود تسوية لنأخذ في الاعتبار جميع إحتمالات الانخفاض في الرصيد الدفتري للعملاء.

وتظهر قيود التسوية المتعلقة بأرصدة العملاء على الصورة التالية:

xxx من حـ/ مصاريف الديون المشكوك فيها
xxx إلى حـ/ مخصص الديون المشكوك فيها

---

xxx من جـ/ مصاريف الخصم المسموح به
xxx إلى جـ/ مخصص الخصم المسموح به

د ـ كما ينبغي إجراء قيود تسوية بالنسبة للقيم المستنفذة من الأصول قصيرة الأجل والمدفوعات المقدمة بصفة عامة، فبالنسبة للتأمينات المستنفذة، على سبيل المثال، ينبغي إجراء القيد التالي:

xxx من حـ/ مصاريف التأمين
xxx إلى حـ/ التأمينات المقدمة (أو غير المستنفذة)

هـ ـ وتحتاج المنشأة إلى بعض قيود التسوية لاثبات إهلاك الأصول طويلة الأجل، وتظهر مثل هذه القيود على النحو التالي:

xxx من حـ/ اعباء اهلاك الآلات
xxx إلى حـ/ مجمع إهلاك الآلات

و ـ وفي حالة إستخدام المنشأة لنظام الجرد الدوري في نهاية المدة، فانه يجب القيام بجرد وتقييم بضاعة آخر المدة على أن يتم إثباتها بقيد تسوية مؤداة جعل حساب المتاجرة دائنا وحساب بضاعة آخر المدة مدينا، وقد تفتح المنشأة التجارية حساب لتكلفة البضاعة المباعة يجعل مدينا بقيمة المخزون من البضاعة أول المدة ومديناً بالمشتريات ومصاريف المشتريات والنقل للداخل، وبجعل هذا الحساب دائناً

بقيمة بضاعة آخر المدة التي تحـدد عن طريق الجـرد الفعلي ، على أن يقفـل رصيد حساب تكلفة البضاعة المباعة بعد ذلك في حساب المتاجرة ، وذلك باستخدام القيود لتالية .

من حـ/ تكلفة البضاعة المباعة

إلى مذكورين

حـ/ مخزون أول المدة

حـ/ المشتريات

حـ/ مصاريف النقل للداخل

من مذكورين

حـ/ مردودات المشتريات

حـ/ مخزون آخر المدة

إلى حـ/ تكلفة البضاعة المباعة

من حـ/ المتاجرة (الحساب الختامي)

الى حـ/ تكلفة البضاعة المباعة

ومن الطبيعي أن تلك القيود تجري عمليا باستخدام ورقة العمل على نحـو ما سنرى بعد قليل .

أما في حالة إستخدام أسلوب الجرد المستمر على مدار السنـة ووجـود حسـاب للمخازن يمثل كمية البضاعة الموجودة أول المدة ويرحل اليه المشتريات أثنـاء المدة ويستبعد منه البضاعة المستخدمة أو المباعة أثناء السنة ، فان هذا الرصيد هو الذي سيظهر بالميزانية بعد إجراء المطابقة اللازمة مع الـرصيد الفعلي الموجـود بالمخـازن وتسوية الفروق بينهما على نحو ما سنرى فيما بعد .

وتجدر الاشارة هنا إلى أنه سيكون لدى المنشأة حساب لتكلفة البضاعة المباعة يجعل مدينا بتكلفة البضاعة الصادرة من المخازن للبيع، وبالتكاليف الأخرى المتعلقة بالبضاعة المباعة، على أن يقفل رصيد هذا الحساب في حساب المتاجرة على نحو ما سبق أن ذكرنا.

ز ـ وتتطلب الالتزامات قصيرة الأجل بعض التسويات، وذلك حتى نأخذ في الاعتبار الفوائد المستحقة والأجور المستحقة ولكنها لم تدفع بعد حتى نهاية الفترة المالية، وغيرها من الالتزامات الأخرى المستحقة على المنشأة في تاريخ اعداد الحسابات الختامية والميزانية العمومية، وتظهر هذه القيود على الصورة التالية:

		من حـ/ مصاريف الفوائد
	xxx	إلى حـ/ الفوائد المستحقة

xxx		من حـ/ مصاريف الأجور
	xxx	إلى حـ/ الأجور المستحقة

ويتم اعداد قيود التسوية السابقة اولا في قائمة العمل وذلك حتى نتحقق من صحتها، ثم بعد ذلك نقوم باثباتها في اليومية العامة وترحيلها إلى دفتر الأستاذ العام. ونعرض في الصفحات التالية لكيفية الوصول إلى الحسابات الختامية والميزانية العمومية عن طريق إستخدام ورقة العمل في المنشآت الصناعية.

٤ ـ ١ ـ ورقة العمل والحسابات الختامية في المنشآت الصناعية:

يتكون العمل المحاسبي الرئيسي في نهاية الفترة المالية كما سبق أن ذكرنا من إعداد ميزان المراجعة، وإجراء قيود التسويات الجردية وترحيلها وأخيراً إعداد القوائم المالية، واعداد قيود إقفال الدفاتر وترحيلها. وتشتمل هذه الأعمال على مجموعة عديدة من التفاصيل ومن السهل إرتكاب الأخطاء عند إعدادها، وتحتاج هذه الأخطاء إلى مزيد من الجهد والوقت حتى يتم تصحيحها. وتعتبر ورقة (قائمة)

العمل وسيلة للمساعدة على تقليل احتمال الخطأ ولتبسيط اجراءات إعداد الحسابات الختامية والتسويات الجردية في نهاية السنة المالية.

وتعد ورقة العمل بمثابة كشف ذو أعمدة يقوم المحاسب باعداده لاثبات العمليات المحاسبية في نهاية الفترة المالية بطريقة منتظمة وملائمة. ولا تعتبر ورقة العمل جزء من سجلات المشروع، ولكنها قائمة تعد بالقلم الرصاص في معظم الحالات لاستخدام المحاسب، وإذا حدث خطأ في تلك القائمة يمكن تصحيحه بسهولة أكثر مما لو كان قد أثبت في دفتر اليومية وتم ترحيله إلى دفتر الأستاذ.

وتعتبر ورقة العمل وسيلة يمكن باستخدامها تعديل أرصدة حسابات دفتر الاستاذ ثم ترصيدها وترتيبها في شكل قوائم مالية، ولهذا فان اعداد واستكمال قائمة العمل بطريقة سليمة يوفر ضمانا كبيراً بأن كل التفاصيل المتعلقة بنهاية الفترة قد تم معالجتها بشكل متكامل. وبعد الوصول إلى هذه المرحلة تستخدم قائمة العمل كمصدر للبيانات اللازمة لاعداد القوائم المالية ولاعداد قيود التسوية والاقفال.

ويحتوي الشكل الشائع لأوراق العمل على خمسة أعمدة زوجية بخلاف عمود اسم الحساب، وتظهر عناوين تلك الأعمدة الخمسة لورقة العمل على النحو التالي:

١ ــ أرصدة ميزان المراجعة قبل التسويات (مدين ودائن)

٢ ــ التسويات (مدين ودائن).

٣ ــ أرصدة ميزان المراجعة بعد التسويات (مدين ودائن)، وتمثل الأرصدة المدينة والدائنة الظاهرة في هذا الجزء من القائمة محصلة الأعمدة السابقة أي أرصدة الميزان الأصلية معدلة بالتسويات الجردية المختلفة التي اجريت عليها.

٤ ــ عمود للحسابات الختامية وينقل إليه الأرصدة المعدلة الخاصة بالإيرادات والمصروفات من واقع العمود الثالث (الميزان بعد التسويات)، ويظهر في هذا العمود رصيد الدخل أو الخسارة كمتمم حسابي.

٥ ــ عمود الميزانية العمومية وتحول إليه أرصدة الأصول والخصوم من عمود ميزان المراجعة المعدل، كما ينقل اليه ايضاً رصيد الدخل أو الخسارة. ويمكن

تلخيص إجراءات إعداد الحسابات الختامية وإثبات قيود التسوية باستخدام ورقة العمل في الخطوات التالية.

أولاً: تدرج أرصدة حسابات الاستاذ العام في العمود الخاص بميزان المراجعة قبل التسويات الجردية، ويتم تجميع العمود المدين والدائن حتى نصل إلى توازن جانبي الميزان.

ثانياً: تدرج التسويات في العمود المناسب في الخانة التي تحمل نفس العنوان (التسويات) وتجري قيود التسوية في ورقة العمل وذلك بجعل الحساب الخاص بعملية التسوية مدينا وجعل الطرف الآخر للقيد دائناً في تلك الورقة، على أن يعطي كل من الطرف المدين والطرف الدائن لكل عملية رقما مسلسلا يشير إلى عملية التسوية. فعلى سبيل المثال إذا كان هناك تسوية متعلقة باستنفاذ بعض نفقات التأمين المدفوعة مقدما وتحميلها على حساب مصاريف التأمين، فان القيد الخاص بتحميل حساب مصاريف التأمين بقيمة التأمينات المستنفذة يدرج في العمود المدين في خانة التسويات أمام حساب مصاريف التأمين، أما الطرف الآخر للقيد الخاص بجعل التأمينات المقدمة دائنة فيوضع المبلغ الخاص به في العمود الدائن بخانة التسويات أمام حساب التأمينات المقدمة (أو التأمينات غير المستنفذة) وستعطي هذه العملية رقم ١.

وجدير بالذكر أنه في حالة الرغبة في جعل حسابا مدينا أو دائناً نتيجة للتسويات المختلفة، ولكنه غير موجود في ميزان المراجعة، فان هذا الحساب يدرج بعد أرصدة ميزان المراجعة، فعلى سبيل المثال لا يظهر ضمن ميزان المراجعة حساب مصروفات التأمين، ولهذا فانه يدرج مباشرة بعد ميزان المراجعة. كما أنه في حالة المنشآت التجارية يفتح حساب باسم تكلفة البضاعة المباعة وبجعل مدينا بكل من مخزون أول الفترة والمشتريات والتكاليف المتعلقة بها، كما يجعل دائناً بكل من مردودات المشتريات ومخزون آخر الفترة، ويترتب على ذلك قفل كل من رصيد حساب المخزون أول الفترة والمشتريات، ومردودات المشتريات، وظهور رصيد لحساب بضاعة آخر المدة. وبعد إثبات جميع التسويات في خانة أو عمود التسويات بقائمة العمل ينبغي جمع الجانب الدائن والمدين في هذا العمود. ومن الطبيعي أنه ينبغي أن يتحقق التطابق بين هذين الجانبين، ويؤدي هذا التطابق إلى القضاء على الأخطاء

الحسابية والتأكد من صحة التسويات قبل الاستمرار في القيام بالخطوات التالية لقائمة العمل.

ثالثاً: تكون الخطوة الثالثة من خطوات إجراء التسويات الجردية باستخدام قائمة العمل هي تحديد تأثير التسويات المختلفة على ميزان المراجعة غير المعدل والوصول بعد ذلك إلى أرصدة ميزان المراجعة بعد أخذ التسويات المختلفة في الاعتبار. وتتطلب هذه الخطوات إجراء الجمع أو الطرح للوصول الى الأرصدة الجديدة للحسابات بعد التعديلات.

وبعد تعديل الأرصدة بالتسويات المختلفة ونقل الأرصدة التي لم يطرأ عليها اي تغيير يتم جمع الأعمدة المدينة والدائنة في خانة ميزان المراجعة بعد التعديل. وبطبيعة الحال يجب ان يتطابق الجانب المدين والجانب الدائن لتلك الأعمدة وذلك إذا كانت عملية الترصيد والنقل سليمة حتى هذه المرحلة.

رابعاً: تكون الخطوة التالية من خطوات اعداد التسويات الجردية والحسابات الختامية باستخدام قائمة العمل هي توزيع الحسابات الظاهرة في خانة ميزان المراجعة بعد التسويات على الأربعة أعمدة الباقية في قائمة العمل فتنقل الأرصدة الخاصة بالإيرادات والمصروفات إلى العمود المعنون الحسابات الختامية، أما أرصدة الأصول والخصوم المتبقية فتنقل إلى العمود المعنون الميزانية في الخانات المناسبة. ويجب أن تتم عملية نقل الأرصدة إلى الأعمدة الخاصة بها وفقاً للترتيب الوارد في قائمة العمل، فنبدأ بالنقدية وترحل إلى عمود الميزانية العمومية جانب الأصول وهكذا بالنسبة لباقي العناصر التالية بنفس الترتيب الواردة به في القائمة السابقة على هذه الخطوة. وجدير بالذكر أن كل عنصر من عناصر ميزان المراجعة بعد التسويات ينبغي أن يرحل إلى عمود واحد فقط من الأعمدة الأربعة المتبقية في قائمة العمل، بمعنى أنه لا يمكن أن يرحل أحد العناصر لأكثر من عمود بأي حال من الأحوال.

خامساً: تكون الخطوة التالية بعد تحويل ميزان المراجعة المعدل الى خانتي الحسابات الختامية والميزانية العمومية هي تجميع جانبي خانة الحسابات الختامية وذلك لتحديد نتيجة أعمال المشروع (رصيد الربح أو الخسائر) ويعتبر الرصيد هو المتمم

الحسابي لمجموع الجانب المدين في حالة ما إذا كانت نتيجة الأعمال ربحاً (حالة زيادة الجانب الدائن عن الجانب المدين). وينقل هذا الرصيد إلى عمود الميزانية العمومية باعتباره حقاً من حقوق الملاك ويظهر في جانب الخصوم أو الإلتزامات.

ويرى بعض الكتاب إستخدام قائمة عمل ذات ست خانات حيث يضاف للقائمة المعروضة سلفا خانة جديدة باسم الأرباح المحجوزة يرحل اليها الرصيد السابق لحساب الأرباح والخسائر والتوزيعات أثناء السنة، ثم يقفل فيها حساب الأرباح والخسائر عن السنة الحالية على أن يرحل الرصيد المبتقي بها بعد ذلك إلى خانة الميزانية العمومية، ولكنا نرى الاكتفاء بالقائمة ذات الخانات الخمس في هذه المرحلة من الدراسة.

وجدير بالذكر أن رصيد حساب النتيجة في قائمة العمل السابق عرضها يتم الوصول اليه عن طريق جمع الجانب المدين ثم الجانب الدائن وتحديد الفرق بينهما وإدراج هذا الفرق في العمود الذي يحتاجه حتى يصل مجموعه إلى مجموع العمود الآخر، وبهذه الطريقة يدرج هذا الفرق ايضاً في الميزانية في جانب الخصوم إذا كان ربحاً وفي جانب الأصول إذا كان خسارة ويكتب في خانة اسم الحساب عبارة صافي الربح او صافي الخسارة.

وبعد الإنتهاء من اعداد ورقة العمل على الصورة السابقة يعتبر إعداد الحسابات الختامية والميزانية منها امراً في غاية البساطة فجميع البيانات اللازمة لاعداد حساب المتاجرة والأرباح والخسائر والميزانية العمومية موجودة بقائمة العمل ويمكن نقلها في قوائم مستقلة للعرض أو النشر أو لأي غرض.

وبمجرد إعداد الحسابات الختامية يكون الغرض من الحسابات المختلفة للإيرادات والمصروفات قد انتهى ولهذا يجب قفل هذه الحسابات على أساس انها تخص فترة محاسبية انتهت فعلا وتحقق الغرض منها وهو تصوير الحسابات الختامية. ولهذا ينبغي أن يكون رصيدها بعد تصوير الحسابات الختامية صفراً وذلك حتى يمكن إثبات الإيرادات والمصروفات التي تخص الفترة الجديدة بها. وتوفر قائمة العمل الأساس المناسب لاعداد قيود الاقفال، وذلك على الصورة التالية:

١ ــ لاقفال الحسابات المدرجة في عمود الحسابات الختامية في قائمة العمل في

الجانب المدين، بجعل حساب المتاجرة والأرباح والخسائر مدينا بها وتجعل حسابات المصروفات المختلفة دائنة.

٢ ـ تقفل الحسابات الموجودة في الجانب الدائن من عمود الحسابات الختامية عن طريق جعل حسابات الإيرادات المختلفة مدينة وحساب النتيجة (متاجرة وأرباح وخسائر دائنا).

٣ ـ يقفل رصيد حساب الأرباح والخسائر عن طريق تحويله إلى الحساب الجاري لصاحب المنشأة وذلك بجعل حساب الأرباح والخسائر مدينا والحساب الجاري دائناً.

٤ ـ يتم اقفال حسابات الأصول والخصوم عن طريق إجراء قيد يومية مؤداة جعل حسابات الخصوم مدينة وحسابات الأصول دائنة بالقيم الواردة في الميزانية العمومية، على أن يعاد فتح الدفاتر في بداية السنة المالية بقيد عكسي لهذا القيد. على أن يراعي أن حساب بضاعة آخر المدة يتحول إلى حساب بضاعة أول المدة عند فتح الدفاتر.

ويلاحظ أن قيود الاقفال المتعلقة بحسابات الإيرادات والمصروفات في حساب النتيجة وقيود اقفال الدفاتر بالنسبة للأصول والخصوم تكون واحدة في حالة إستخدام قائمة العمل وفي حالة عدم إستخدامها إلا أنه عند استخدام تلك القائمة يكون هناك اساس سليم لإعداد هذه القيود بسرعة وسهولة.

وخلاصة القول إن إستخدام قائمة العمل بالنسبة لأي منشأة تحتفظ بعدد كبير من الحسابات وتقوم باعداد كثير من قيود التسوية سيوفر كثيراً من الجهد والوقت، على أساس أن هذه القائمة ستشتمل على ميزان المراجعة، والتسويات في شكل أولى ثم ميزان المراجعة المعدل، وستكون الاجراءات المحاسبية عند إستخدام تلك القائمة على النحو التالي:

١ ـ إثبات العمليات يوميا في دفتر اليومية.

٢ ـ ترحيل العمليات إلى الحسابات الخاصة بها وترصيد تلك الحسابات في نهاية الفترة.

٣ ــ اعداد قائمة العمل من واقع حسابات دفتر الأستاذ العام وإجراء التسويات بها.

٤ ــ إعداد الحسابات الختامية والميزانية العمومية من واقع قائمة العمل.

٥ ــ إستخدام البيانات الواردة في قائمة العمل لإجراء قيود التسوية وقيود الاقفال في اليومية العامة وترحيل هذه القيود إلى الحسابات الخاصة بها، على أن يتم فتح الدفاتر في الفترة المالية التالية بقيد عكسي.

وتمثل تلك الإجراءات المحاسبية، عملية محاسبية متكاملة يتم تكرارها كل فترة مالية، ويطلق عليها عادة الدورة المحاسبية Accounting cycle، على أساس أنها بمثابة مجموعة من الإجراءات النمطية التي يتم تكرارها بانتظام طالما أن المنشأة مستمرة في أعمالها. ويتم إقفال الدفاتر في معظم المنشآت سنوياً، ولهذا فانه يقال أن الدورة المحاسبية لهذه المنشآت تتكون من سنة، يتم في نهايتها إقفال حسابات الإيرادات والمصروفات وإعداد القوائم المالية.

وعلى الرغم من أن الدورة المحاسبية للمنشأة قد تتكون من سنة كاملة إلا أن هذا لا يمنع من إعداد حسابات وقوائم مالية شهرية لأغراض إستخدام إدارة المشروع، ويتم إعداد هذه القوائم شهرياً من واقع قوائم العمل، ولكن قيود التسوية التي تظهر في قوائم التسوية لا يتم إثباتها في الدفاتر، ولا يتم إجراء أي قيود إقفال. وطبقاً لهذا الإجراء فإنه لا تجري أي قيود تسوية أو إقفال في نهاية كل شهر وهي من الأمور التي تستغرق وقتا وجهداً كبيراً كما أن المنشأة تحصل على القوائم المالية في نهاية الشهر.

٤ ــ ب ــ الحسابات الختامية في المنشآت الصناعية:

جرى العرف المحاسبي العربي على إظهار نتيجة أعمال المنشآت الصناعية في ثلاثة حسابات أو ثلاثة قوائم مستقلة هي:

١ ــ حساب التشغيل ويظهر تفاصيل عملية التشغيل حتى الوصول إلى تكلفة الانتاج التام.

٢ ــ حساب المتاجرة ويتم فيه تحويل الانتاج التام إلى حساب تكلفة البضاعة

المباعة وذلك عن طريق أخذ بضاعة أول وآخر المدة من الانتاج التام في الإعتبار مع تكلفة الانتاج المحولة من حساب التشغيل، ثم بعد ذلك يستخدم هذا الحساب لمقارنة تكلفة البضاعة المباعة بالمبيعات وذلك للوصول إلى الهامش الاجمالي على المبيعات Gross Margins on Sales .

٣ ـ حساب الأرباح والخسائر ويظهر فيه الهامش الاجمالي المحول من حساب المتاجرة والمصاريف الادارية والبيعة والمالية للوصول إلى صافي الدخل.

وتظهر تلك الحسابات بشكل عام على الصورة التالية:

منشأة وليد الصناعية

حساب التشغيل عن الفترة من

١/١/٧٥ إلى ٣١/١٢/١٩٧٥

	xxx	مواد أولية أول المدة	xxxx	من حـ/ المتاجرة
	xxx	المشتريات		(إجمالي التكلفة
	xxxx	مصاريف النقل للداخل		الصناعية للانتاج)
	xxxx			
	xxxx	يطرح مواد آخر المدة		
	xxxx	المواد المستخدمة في الانتاج		
	xxxx	أجور مباشرة		
xxxx		التكلفة الأولية		
		يضاف التكلفة غير المباشرة		
	xxxx	مواد غير مباشرة		
	xxx	أجور غير مباشرة		
	xxx	تكاليف غير مباشرة أخرى:		

	xxx	إهلاك مباني		
	xxxx	إهلاك آلات		
xxx	xxx	تأمين		
	xxx	+ بضاعة تحت التشغيل أول الفترة		
xxx	xxx	– بضاعة تحت التشغيل آخر الفترة		
xxxx			xxxx	

* يمكن أن يظهر هذا البند في الجانب الدائن من هذا الحساب.

منشأة وليد الصناعية

حساب المتاجرة عن السنة المنتهية في ٣١/ ١٢/ ١٩٧٥

	xxxx	بضاعة تامة أول المدة	xxxx		المبيعات
	xxxx	المحول من حساب التشغيل			يخصم :
	xxxx				
				xxx	مسموحات المبيعات
	xxx	يطرح بضاعة تامة آخر المدة	xxx	xxx	خصم مسموح به
xxxx		تكلفة البضاعة المباعة	xxxx		صافي المبيعات
xxx		الهامش الاجمالي (محول الى حساب الارباح والخسائر			
xxxx			xxxx		

منشأة وليد الصناعية

حساب الأرباح والخسائر عن السنة المنتهية في ١٩٧٥/١٢/٣١

		مصاريف المبيعات:	xxxx	الهامش الاجمالي (من حساب المتاجرة)
	xxx	مصاريف بيعية	xxxx	إيرادات الأوراق المالية (توزيعات)
xxx	xxx	اهلاك تركيبات المعارض		
xxx		مصاريف إدارية		
		مصاريف أخرى:		
	xxx	فوائد		
	xxx	مصاريف الديون المشكوك فيها		
xxx	xxx	مصاريف خصم أوراق القبض		
xxx		صافي الدخل		
xxx			xxxx	

وتعرض تلك الحسابات في معظم الحالات على شكل قوائم، ونحن نميل إلى استخدام هذا الاسلوب في العرض بدلا من أسلوب الحسابات في شكلها التقليدي. وتستخدم ورقة العمل كأساس لاعداد الحسابات الختامية ذلك لأنها تشتمل على معظم البيانات اللازمة للقيام بتلك المهمة وفي حالة استخدام اسلوب القوائم في اعداد الحسابات الختامية في المنشآت الصناعية يتم اعداد قائمة للتكاليف توضح تكلفة البضاعة المباعة على أن تعد قائمة الدخل بعد ذلك في صورة مختصرة، حيث ستظهر تكلفة البضاعة المباعة في قائمة التكاليف في هذه الحالة نعرض فيما يلي لكيفية اعداد قائمة التكاليف على أن ونعرض لشكل الحساب الختامي في هذه الحالة بعد ذلك.

يوجد أشكال عديدة لاعداد قائمة التكاليف اعتماداً على نقطة البدء في اعدادها فهناك قوائم تبدأ بتكلفة الانتاج تحت التشغيل، كما تبدأ بعض القوائم بمخزون البضاعة التامة، والنوع الثالث منها يبدأ بعناصر التكاليف المختلفة. وتوضح فيما يلي هذه النماذج الثلاثة باستخدام بعض الأرقام الافتراضية.

١ ـ في حالة البدء برصيد الانتاج تحت التشغيل:

منشأة غسان الصناعية
قائمة تكاليف البضاعة المنتجة والمباعة
عن الفترة من ١/١/٧٥ إلى ٣١/١٢/٧٥

	جنيه	جنيه
مخزون الانتاج تحت التشغيل		٢٥٠٠٠
عناصر التكاليف:		
مواد*	١٥٤٠٠٠	
أجور مباشرة.	٢٠٩٠٠٠	
التكلفة الأولية	٣٦٣٠٠٠	
تكاليف صناعية غير مباشرة	١٤٦٢٥٠	٥٠٩٣٥٠
		٥٣٤٢٥٠
يطرح مخزون إنتاج تحت التشغيل آخر الفترة		٣٤٢٥٠
تكلفة الانتاج التام		٥٠٠٠٠٠

يطرح زيادة مخزون الانتاج التام (غير المباع)		
مخزون البضاعة التامة آخر الفترة	٢٦٠٠٠٠	
مخزون البضاعة التامة اول الفترة	١٢٠٠٠٠	
زيادة مخزون الانتاج التام.		١٤٠٠٠٠
تكلفة البضاعة المباعة		٣٦٠٠٠٠

* قد يكون من المرغوب فيه في بعض الحالات إظهار تفاصيل هذا العنصر كما سبق أن ذكرنا.

ب ــ في حالة البدء برصيد الانتاج التام:

	جنيه	جنيه	جنيه
مخزون الانتاج التام أول الفترة			١٢٠٠٠٠
مخزون الانتاج تحت التشغيل اول الفترة		٢٥٠٠٠	
عناصر التكاليف الأولية			
مواد أولية	١٥٤٠٠٠		
اجور مباشرة	٢٠٩٠٠٠		
التكلفة الأولية	٣٦٣٠٠٠		
تكاليف صناعية غير مباشرة	١٤٦٢٥٠	٥٠٩٢٥٠	
		٥٣٤٢٥٠	
يطرح مخزون تحت التشغيل آخر الفترة		٣٤٢٥٠	
تكلفة الانتاج التام آخر الفترة			٥٠٠٠٠٠
			٦٢٠٠٠٠

(ما بعده)

(ما قبله)		٦٢٠٠٠٠
يطرح مخزون الانتاج التام آخر الفترة		٢٦٠٠٠٠
تكلفة البضاعة المباعة.		٣٦٠٠٠٠

	جنيه	جنيه
حـ ـ في حالة البدء بعناصر التكاليف:		٣٦٠٠٠
المواد المستخدمة في الانتاج		١٥٤٠٠٠
الأجور المباشرة		٢٠٩٠٠٠
التكلفة الأولية		٣٦٣٠٠٠
التكاليف الصناعية غير المباشرة		١٤٦٢٥٠
		٥٠٩٢٥٠
يطرح زيادة مخزون الانتاج تحت التشغيل*		
مخزون تحت التشغيل آخر المدة	٣٤٢٥٠	
مخزون تحت التشغيل أول المدة	٢٥٠٠٠	٩٢٥٠
تكلفة الانتاج التام		٥٠٠٠٠٠
يطرح زيادة مخزون الانتاج التام آخر المدة		
مخزون انتاج تام آخر المدة	٢٦٠٠٠٠	
مخزون انتاج تام أول المدة	١٢٠٠٠٠	١٤٠٠٠٠
تكلفة البضاعة المباعة.		٣٦٠٠٠٠

* يلاحظ أنه إذا كان هناك نقص في المخزون فينبغي إستبعاده

واضح أن جميع القوائم السابقة تؤدي الى نفس النتيجة ولكنها تختلف فقط في ترتيب العناصر الواردة بها. ويلاحظ أننا إفترضنا ان الانتاج سيتحمل بتكلفته الفعلية بالنسبة للتكاليف الصناعية غير المباشرة، إلا أنه في حالة الرغبة في إنتاج بيانات سريعة في الوقت الملائم لاستخدامها في بعض الأغراض الادارية سيتحمل الانتاج بالتكلفة الصناعية غير المباشرة على أساس تقديري، أي باستخدام معدلات التحميل التقديرية، ثم في نهاية الفترة المالية يتم مقارنة التكاليف الصناعية غير المباشرة الفعلية مع التكاليف المحملة على الانتاج باستخدام معدلات التحميل التقديرية ويحمل الفرق على حساب تكلفة البضاعة المباعة اذا كان هناك زيادة في التكاليف الفعلية عن التكاليف المحملة على الانتاج، ويستبعد هذا الفرق في حالة النقص، وبالتالي فان هذا الفرق سيظهر في قائمة التكاليف. بمعنى ان قائمة التكاليف ستظهر تكلفة البضاعة المباعة على أساس معدلات التحميل التقديرية بالنسبة للتكاليف الصناعية غير المباشرة ثم بعد ذلك يضاف اليها أو يخصم منها فروق الاستيعاب الخاصة بتلك التكاليف، ويدرس هذا الموضوع بالتفصيل في محاسبة التكاليف في مراحل متقدمة من الدراسة الجامعية.

وجدير بالذكر انه في حالة إستخدام قائمة التكاليف لعرض البيانات المتعلقة بالتكلفة الصناعية للبضاعة المباعة، سيكون الحساب الختامي مختصراً جداً حيث تظهر فيه المبيعات ويستبعد الخصومات منها وتقارن بتكلفة البضاعة المباعة من واقع قائمة التكاليف للوصول الى الهامش الاجمالي، ثم تستبعد باقي عناصر المصروفات للوصول الى صافي الربح على الصورة التالية (الأرقام مفترضة):

	جنيه	جنيه	جنيه
المبيعات			٦٠٠٠٠٠
يطرح تكلفة البضاعة المباعة			٣٦٠٠٠٠
(من واقع قائمة التكاليف)			
الهامش الاجمالي على المبيعات			٢٤٠٠٠٠
يخصم منه:			
مصاريف بيعية		٥٤٠٠٠	
بعده		٥٤٠٠٠	٢٤٠٠٠٠

ما قبله			٥٤٠٠٠
مصاريف ادارية:			
مرتبات ومكافآت وغيرها	٣٠٠٠٠		
مصاريف ادارية عامة	٢٥٠٥٠		٥٥٠٥٠
مصاريف أخرى:			
مصاريف الديون المشكوك فيها	١٥٠٠		
مصاريف الفوائد	٣٠٠٠	٤٥٠٠	١١٣٥٥٠
صافي الدخل			١٢٦٤٥٠

٥ ـ قائمة الدخل ذات المراحل المتعددة والقائمة الموحدة:

إلتزمنا في العرض السابق بحساب النتيجة ذو المراحل المتعددة والذي يظهر فيه بيانات متعددة تكون ذات فائدة لادارة المشروع مثال ذلك الهامش الاجمالي على المبيعات، وصافي الدخل قبل الضرائب وصافي الدخل بعد الضرائب. ولا شك أن رقم الهامش الاجمالي يوضح للمنشأة ما يحققه النشاط البيعي من إيرادات تستخدم في تغطية المصاريف الادارية والبيعة، كما أن صافي الدخل قبل الضرائب وإظهار الضرائب يوضح طبيعة العبء الضريبي وكيف أنه يمثل حصة الحكومة في ذلك الدخل.

ويرى بعض الكتاب أن قائمة الدخل ذات المراحل المتعددة غير ضرورية، ويفضلون إستخدام قائمة نظهر فيها جميع الإيرادات من جميع المصادر ثم جميع المصروفات بعد ذلك. ويبررون ذلك على أساس أن صافي الدخل هو عبارة عن المبلغ النهائي الذي يتحسن به وضع المنشأة عما كان في أول الفترة بعد اخذ جميع المصاريف والأعباء اللازمة لانتاج الإيرادات في الاعتبار. ويعترض هؤلاء الكتاب

على القائمة المتعددة المراحل على أساس أنها قد تحمل على الانطباع أن هناك اولويات في إسترداد المصروفات المختلفة، بمعنى أن تكلفة البضاعة المباعة تسترد أولا وبعد ذلك تسترد المصاريف البيعية والادارية. كما أنه في حالة اظهار صافي دخل العمليات ثم إضافة الفوائد للوصول إلى صافي الدخل النهائي فان هذا يعني أن هذه الفوائد يتم تحصيلها دون مصروفات في حين أن جزء من المصاريف الادارية يتعلق بتحصيل تلك الفوائد. ولكننا نرى في هذا المجال ان كلا القائمتين يمكن ان تستخدم، فالقائمة التفصيلية قد تستخدم داخليا أو بواسطة الدائنين أو المهتمين بأعمال المشروع كما أن القائمة المختصرة تستخدم في حالة الرغبة في الافصاح عن التفاصيل المتعلقة بالمنشأة. وتظهر القائمة المختصرة أو ذات المرحلة الواحدة في المثال السابق على الصورة التالية:

منشأة وليد الصناعية
قائمة الدخل عن السنة المنتهية
في ١٩٧٥/١٢/٣١

	جنيه	جنيه	جنيه
الإيرادات:			
صافي المبيعات			١٢٠٠٥٠٠
إيرادات أوراق مالية (توزيعات)			٧٥٠٠
إجمالي الايرادات			١٢٠٨٠٠٠
يخصم منه المصاريف المختلفة:			
تكلفة البضاعة المباعة		١٠١٩٦٠٠	
مصاريف مبيعات:			
مصاريف بيعية	٨٤٨٠٠		
بعده	٨٤٨٠٠	١٠١٩٦٠٠	١٢٠٨٠٠٠

ما قبله	جنيه	جنيه	جنيه
	٨٤٨٠٠	١٠١٩٦٠٠	١٢٠٨٠٠٠
إهلاك تركيبات المعارض	٤٠٠٠	٨٨٨٠٠	
مصاريف ادارية		٣٥٠٠٠	
مصاريف أخرى:			
فوائد	١٢٠٠٠		
مصاريف الديون المشكوك فيها	٢٢٠٠		
مصاريف خصم أوراق القبض	١٢٠٠	١٥٤٠٠	
الضرائب		٢٤٦٠٠	
مجموع المصاريف			١١٨٣٤٠٠
صافي الدخل			٢٤٦٠٠

٦ ــ بعض الاعتبارات العملية المتعلقة بتصوير (قائمة الدخل):

سنتناول في هذا الجزء مناقشة بعض الاعتبارات العملية المتعلقة بتصوير قوائم الدخل مثال ذلك كيفية تبويب الإيرادات والمصروفات بتلك القوائم والتفرقة بين المصروفات والخسائر ومعالجة تخفيضات التكاليف، وكيفية معالجة المكاسب والخسائر غير العادية وما يتصل بها من مشاكل ضريبية وكيفية إظهار الالتزام الضريبي في الحسابات الختامية في حالة وجود تلك العناصر الشاذة. وذلك على النحو الوارد في الصفحات التالية.

٦ ــ أ ــ تبويب الإيرادات في قائمة الدخل:

تعتبر الايرادات الناتجة من عمليات الانتاج والبيع أهم مصدر للايرادات في معظم المنشآت، ومن أمثلة الإيرادات الثانوية الأخرى، إيرادات الأوراق المالية،

الفوائد على القروض الممنوحة والمكاسب أو الأرباح الرأسمالية المتعلقة بالتخلص من الأصول طويلة الأجل ومن الأهداف الرئيسية لقائمة الدخل إظهار المصادر الرئيسية للإيرادات وفصل المصادر الرئيسية لها عن المصادر الثانوية، ويجب ان تظهر الخصومات من الإيرادات مطروحة منها في قائمة الدخل وليس مع المصروفات مثال ذلك خصومات ومسموحات المبيعات ومردوداتها فهذه العناصر ليست مصروفات، ولكنها بمثابة إيرادات لم تتحقق.

٧ ـ ب ـ تبويب المصروفات في قائمة الدخل:

جرى العرف المحاسبي على تصنيف المصروفات في قائمة الدخل بطريقة تساعد القاريء على تفهم العلاقات الهامة بين المصروفات، وقد يتم التصنيف على أساس طبيعة عناصر المصاريف، أو على أساس الوظائف الرئيسية للمشروع، أو على أساس مراكز المسؤولية أو على اي اساس آخر، ونعرض فيما يلي لكل من التقسيم الطبيعي والتقسيم الوظيفي للمصاريف.

التقسيم الطبيعي Natural Classification

يتم تقسيم المصروفات في بعض القوائم المنشورة على أساس طبيعة عناصر المصروفات، وفي هذا التقسيم يتم تجميع المصروفات في مجموعات تعكس أنواع الموارد المستخدمة خلال الفترة، فعلى سبيل المثال ستظهر المصروفات طبقا لهذا التقسيم على الصورة التالية:

الأجور والمرتبات ومصاريف متعلقة بالعاملين	xxx
تكلفة البضاعة والمهمات	xxx
مدفوعات للخدمات	xxxx
إهلاك أصول طويلة الأجل	xxx
ضرائب عقارية	xxx

فوائد	xxx
ضريبة الدخل	xxx
	—
مجموع المصاريف	xxx

التقسيم الوظيفي. Functional classification

وطبقاً لهذا التقسيم يتم وضع المصاريف في مجموعات تفصح عن الوظائف الرئيسية للمشروع على الصورة التالية:

المصروف	الوظيفة
تكلفة البضاعة المباعة	الصنع أو الشراء
المصاريف البيعية	وظيفة البيع وترويج المبيعات
المصاريف الادارية	وظيفة الادارة العامة للمشروع

ولأغراض التقارير الداخلية تزداد الفائدة من التقسيم الوظيفي وذلك عن طريق إظهار المصاريف الخاصة بالوظائف الفرعية مثال ذلك مصاريف مناولة المواد، جدولة الانتاج، التجميع، اللف والحزم وجميع الوظائف الفرعية الأخرى، وذلك لتحديد المسؤولية عن هذه المصروفات على نحو ما سبق أن ذكرنا. ويطبق نفس المبدأ بالنسبة لمصاريف المبيعات وترويجها حيث يتم الفصل بين مصاريف الاعلانات، والاشراف على المبيعات ومصاريف التسليم. وجدير بالذكر أن تخصيص المصروفات بين المجموعات الرئيسية طبقاً لوظائف المشروع ليست عملية سهلة دائماً، فكثير من عناصر المصروفات يمكن إدراجها في أكثر من مجموعة، وبعض تلك العناصر تكون مشتركة بين مجموعتين ويمكن تخصيصها باستخدام أسس تقريبية. ويلاحظ أن تجانس الممارسة بالنسبة لعملية التقسيم سيعطي بيانات تقيس تكلفة آداء الوظائف المختلفة لها ويكون من الممكن الاعتماد عليها.

٦ ــ جـ ــ التفرقة بين المصروفات والخسائر:

يجب أن تظهر الخسائر بوضوح في حسابات النتيجة بشكل متميز عن المصروفات، فقد سبق أن ذكرنا أن الخسائر هي بمثابة نفقات غير منتجة، أو إستنفاد للأصول ليس له علاقة بالايرادات الجارية أو المستقبلة الناتجة عنه. فأي خسارة ناتجة عن حريق أو خطأ أو أسباب غير طبيعية ينبغي الافصاح عنها بوضوح في حسابات النتيجة. وغالباً ما تكون التفرقة بين المصروفات والخسارة صعبة في الحياة العملية، إلا أنها هامة جداً للأغراض الإدارية، كما أنه من الضروري الافصاح عن الخسائر الهامة وغير العادية في القوائم المالية المنشورة، وقد سبق أن عرضنا للمشاكل المتعلقة بالفصل بين المصاريف والخسائر في الفصل السابق.

٦ ــ د ــ التفرقة بين وفورات وتخفيضات التكلفة والإيرادات:

ينبغي دائماً التفرقة بين وفورات أو تخفيضات التكلفة وبين الإيرادات في القوائم المالية. فالإيرادات كما سبق وأن ذكرنا تنتج عن الزيادة المحققة في قيم الأصول أما التخفيضات في التكاليف فهي بمثابة نفقات إستطاعت المنشأة تجنبها، مثال ذلك الخصومات التي تحصل عليها المنشأة عند شراء البضاعة والأصول طويلة الأجل، فهي تعتبر تخفيضات للتكلفة الخاصة بتلك اعناصر.

٦ ــ هـ ــ مقابلة الإيرادات والمصروفات في حالات معينة:

عندما تقوم المنشأة ببيع بعض أصولها طويلة الأجل فانه يتم مقابلة المتحصل من البيع بالقيمة الدفترية للأصل. على أن تظهر المكاسب أو الخسائر الصافية في قائمة الدخل، وطالما أن هذه العملية ليست من العمليات الرئيسية للمشروع فان النتيجة النهائية لها هي التي ينبغي الافصاح عنها.

وفي بعض الحالات تعالج الإيرادات كتخفيض للتكلفة، مثال ذلك الإيرادات المحققة عند بيع بعض المخلفات أو المنتجات الفرعية **By products** فهي غالباً ما تسجل على أنها تخفيض لتكلفة المنتج الرئيسي، ويفترض في تلك المعالجة أن كل من المنتج الرئيسي والفرعي ينتجان من مادة خام واحدة أو من

عملية صناعية واحدة وتكلفتها مشتركة لا يمكن فصلها، وبالتالي فان تخفيض تكلفة المنتج الرئيسي بالمتحصل من بيع المنتج الفرعي يعتبر اجراء مقبولا من الناحية المحاسبية، إلا أنه لا ينبغي التوسع في إجراء عمليات ،قابلة الإيرادات بالمصروفات الإجمالية.

٦ ــ و ــ المكاسب والخسائر غير العادية والتسويات المتعلقة بالسنوات السابقة:

من المتفق عليه أن المبالغ الكبيرة التي تمثل خسائر أو مكاسب غير عادية ينبغي الافصاح عنها بوضوح في القوائم المالية، ويجب ان يتم تمييزها عن الإيرادات والمصروفات العادية أو الجارية التي تخص الفترة، ويثار بالنسبة لهذه المشكلة كثير من الجدل بين المحاسبين، وذلك حول المكان الذي تظهر فيه تلك العناصر وهل هو قائمة الدخل السنوية العادية ام تعالج في حساب الأرباح المحجوزة الذي يعكس نتائج السنوات السابقة. فيرى بعض الكتاب الأخذ بمفهوم الدخل الشامل All — inclusive income على أساس أن جميع العناصر التي يترتب عليها تغيير في وضع المنشأة عن بداية الفترة ينبغي أن تظهر في قائمة الدخل عن الفترة المعد عنها تلك القائمة. أما الرأي الثاني فيرى أن يقتصر حساب النتيجة على الدخل من عمليات المشروع Current Operating performance income، على أن تعالج المكاسب والخسائر غير العادية والتسويات المتعلقة بالسنوات السابقة في حساب الأرباح المحجوزة. ولكل من هذين الرأيين حججه وأنصاره ولكننا نرى أنه ينبغي التوفيق بينهما عند عرض القوائم المالية، بمعنى ان يوضح حساب النتيجة الدخل من عمليات المشروع ثم يبين في مرحلة تالية عناصر الايرادات والخسائر غير العادية والتسويات المتعلقة بالسنوات السابقة، ويعتبر هذا الرأي حلا وسطا بين الآراء المطروحة في هذا الموضوع.

أسئلة وتمارين على الفصل الخامس

أولا: الأسئلة النظرية:

١ ــ إشرح المقصود بالدخل الدوري للمشروع وبين كيفية تحديده إقتصادياً ومشاكل ذلك التحديد.

٢ ــ «يعتبر تحديد الدخل الدوري للمشروع تقديراً في أحسن الأحوال» إشرح هذه العبارة مع التعليل.

٣ ــ «يساعد وجود نظام لمحاسبة التكاليف كثيراً في إعداد الحسابات الختامية في المنشآت الصناعية».
إشرح هذه العبارة بالتفصيل.

٤ ــ لماذا يعتبر إجراء التسويات الجردية في نهاية السنة المالية ضرورياً لإعداد القوائم الختامية؟

٥ ــ بين كيف يعمل إستخدام قائمة العمل على تسهيل مهمة اعداد الحسابات الختامية وقيود التسوية؟

٦ ــ بين الآراء المختلفة الخاصة بمعالجة التسويات المتعلقة بالسنوات السابقة وأثرها على حسابات النتيجة.

٧ ــ فرق بين مفهوم الدخل الشامل ومفهوم الدخل من العمليات، وبين أهمية كل منها.

٨ ــ إشرح مع التمثيل كيف يمكن معالجة الضرائب في قوائم الدخل في الأحوال العادية وفي حالات وجود عناصر غير عادية.

٩ ــ هل تعتبر معالجة تخفيضات التكلفة بمثابة إيراد إجراءاً محاسبياً مقبولاً؟.

١٠ ــ بين أوجه الخطأ والصواب في العبارات التالية باختصار:

ــ يقاس الدخل الدوري للمشروع عن طريق الحصول على صافي القيمة الحالية للإيرادات والمصروفات خلال الحياة الانتاجية للمشروع.

ـ يكون تحديد الدخل المحاسبي تحديداً قاطعاً في العادة.

ـ يعتبر تجانس الممارسة في إعداد القوائم المالية مطلبا غير ضرورياً حتى يمكن الوصول إلى الدخل الحقيقي.

ـ ليس من الضروري إجراء أي تسويات في نهاية الفترة المالية.

ـ يساعد إستخدام قائمة العمل على تسهيل إجراءات إعداد الحسابات الختامية السنوية أو الشهرية.

ـ لا علاقة بين نظام محاسبة التكاليف في المشروع وإعداد الحسابات الختامية.

ـ يمكن معالجة مسموحات المبيعات والخصومات المتعلقة بها كمصروفات.

ـ يمثل مجموع تكلفة المواد والأجور التكلفة الأولية.

ـ الفرق بين المبيعات وتكلفة البضاعة المباعة هو صافي الدخل.

ـ الهامش الاجمالي على المبيعات هو عبارة عن الفرق بين المبيعات وجميع عناصر المصاريف.

ـ قائمة الدخل ذات المرحلة الواحدة تفترض عدم وجود أي علاقات بين الأرقام الواردة بها بعكس قائمة الدخل ذات المراحل المتعددة.

ـ ليس من الضروري التفرقة بين المصروفات والخسائر في الحسابات المالية المنشورة.

ـ مبيعات المنتجات الفرعية يمكن أن تخصم من تكاليف المنتج الرئيسي عند إعداد القوائم المنشورة.

ـ طبقاً لمفهوم الدخل الشامل لا تدرج العناصر المتعلقة بالسنوات السابقة في قائمة الدخل.

ـ يمكن ان تبين قائمة الدخل كل من الدخل من العمليات والدخل الشامل.

ـ ينبغي أن يكون هناك بعض الضوابط فيما يتعلق بتحديد العناصر المتعلقة بسنوات سابقة حتى لا يمكن التأثير على صافي الدخل.

ثانياً: التمارين:

التمرين الأول:

بدأت إحدى المنشآت أعمالها في أول يناير سنة ١٩٦٠ برأس مال نقدي قدرة ١٥٠٠٠ جنيه ومبنى قيمته ٤٥٠٠٠ جنيه، وفي نهاية سنة ١٩٧٠، ظهر المركز المالي للمشروع على الصورة التالية:

الأصول		الخصوم	
١٢٠٠٠	نقدية	٢٢٧٠٠	خصوم قصيرة الأجل
٣٢٢٠٠	عملاء (صافي)	٥٠٠٠٠	رهن
٤٧٦٠٠	مخزون	٢٧٣٠٠	أرباح محجوزة
٢٠٨٢٠٠	مباني وتركيبات (صافي)	٢٠٠٠٠٠	رأس المال
٣٠٠٠٠٠		٣٠٠٠٠٠	

ونظراً لظروف الصناعة التي تعمل فيها المنشأة فقد قرر المالك تصفية أعمالها في نهاية سنة ١٩٧٠. وقد تم بيع المخزون بمبلغ ٣٢٠٠٠ جنيه، والمباني والتركيبات بمبلغ ٢٤٠٠٠٠ جنيه، وقد تم تحصيل مبلغ ١٢٢٠٠ جنيه من أرصدة العملاء، أما الباقي فقد حول لمنشأة أخرى مقابل الحصول على ١٥٠٠٠ جنيه نقداً. وقد تم دفع جميع المستحقات بالاضافة إلى مبلغ ١٠٠٠ جنيه فائدة مستحقة على الرهن.

فاذا علمت أن الملاك سحبوا من هذا المشروع مبلغ ١٣٢٠٠٠ جنيه خلال حياته الانتاجية.

المطلوب:

تحديد دخل المشروع طوال حياته الانتاجية، مع بيان ما اذا كان هناك عدم تأكد بالنسبة لبعض النتائج أم لا.

التمرين الثاني:

فيما يلي بعض البيانات التي أمكن الحصول عليها من دفاتر منشأة النجار التجارية في ١٩٧٤/١٢/٣١:

	جنيه
مخزون أول المدة من البضاعة	١٦٨٥٨٠
مخزون آخر المدة	١٣٨٧٦٠
مسموحات وخصومات المشتريات	١٦١٠٠
المبيعات	١٨٩٤٦٤٠
رسوم إنتاج على المبيعات (رصيد مدين)	٢٩٢٦٠
إهلاك مباني وتركيبات (٧٥٪ للمبيعات ٢٥٪ للادارة)	٩٣٦٠٠
إيجارات محصلة	٣١٥٤٠
فائدة على أوراق الدفع	١٨٦٨٠
نقل للداخل على المشتريات	٨٧٩٢٠
المشتريات	٧٧٤٨٨٠
مصاريف بيعية:	
مرتبات وأجور	٢٠٣١٢٠
مواد ومهمات	٢٦٩٢٠

خدمات	٣٥٧٤٠
مصاريف إدارية:	
مرتبات وأجور	٢٨٢٧٨٠
خدمات	٨٨٤٤٠
مواد ومهمات	٢١٢٤٠
مخصص ضرائب	١٠٢٧٦٠

المطلوب:

١ ـ إعداد قائمة الدخل ذات المراحل المتعددة للمنشأة السابقة.

٢ ـ إعداد قائمة الدخل ذات المرحلة الواحدة على أساس تبويب البيانات تبويباً طبيعياً.

التمرين الثالث:

فيما يلي البيانات التي أمكن الحصول عليها من دفاتر احدى المنشآت الصناعية في ١٩٧٥/١٢/٣١:

مواد بالمخازن أول المدة ١٥٤٠٠٠ جنيه، انتاج تحت التشغيل أول المدة ١٤٦٠٠٠ جنيه، انتاج تام أول المدة ٣٠٠٠٠ جنيه، مشتريات المواد الأولية ٣٥٠٠٠٠ جنيه، مسموحات وخصومات على المشتريات ٦٠٠٠ جنيه، مبيعات ١٢٠٠٠٠٠ جنيه، مسموحات وخصومات على المبيعات ٢٢٠٠٠ جنيه، مصاريف النقل للداخل ١٢٠٠٠ جنيه، مصاريف النقل للخارج ٢٨٠٠٠ جنيه، أجور عمال الانتاج ١٩٨٠٠٠ جنيه، اهلاك (٧٥٪ للمصنع، ٢٥٪ للمعارض) ٢٠٠٠٠ جنيه، اضاءة وتدفئة ووقود ١٨٠٠ جنيه، تأمين على المصنع (سنوي) ١٠٠٠ جنيه، مواد غير مباشرة مستهلكة ٤٥٠٠ جنيه، أجور غير مباشرة سنوية

٣٢٠٠ جنيه، مكافآت ومرتبات بيعية ١٣٢٦٠٠ جنيه، إعلانات دورية ٢٤٤٠٠ جنيه، مكافآت ومرتبات ادارية ٧٢٨٠٠ جنيه، خدمات إدارية مختلفة ٢٣٢٠٠ جنيه، أرباح محجوزة ٨٢٠٠٠، خسائر نتيجة لحريق أصاب أحد الآلات ٦٠٠٠ جنيه، تبرعات ٢٠٠٠ جنيه.

فإذا علمت:

١ ــ يبلغ رصيد مخازن المواد الأولية آخر المدة ١٢٣٠٠٠ جنيه، والإنتاج تحت التشغيل ٧٣٢٠٠ جنيه، والانتاج التام ٤٢٠٠٠ جنيه.

٢ ــ تبلغ مستحقات الأجور المباشرة ٤٥٠٠ جنيه، وغير مباشرة ٢١٠٠ جنيه.

٣ ــ لم يتم سداد ايجار الشهر الأخير لمباني الإدارة ويبلغ ١٢٠٠ جنيه.

٤ ــ هناك فاتورة اضاءة عن الفترة الأخيرة من السنة لم تسدد قيمتها ٥٠٠ جنيه (٣٠٠ جنيه للمصنع، ٢٠٠ جنيه للمعارض).

المطلوب: تصوير قائمة التكاليف وقائمة الدخل عن سنة ١٩٧٥.

التمرين الرابع:

أ ــ بدأت احدى المنشآت اعمالها في سنة ١٩٧٨، وفيما يلي بعض العمليات التي قامت بها خلال الشهر الأول من السنة:

١ ــ بلغت مشتريات المواد الأولية ٥٢٠٠٠ جنيه. منها ٢٠٠٠ جنيه. مصاريف نقل للداخل دفعت نقداً.

٢ ــ كانت المواد المستخدمة في الإنتاج ٤٠٠٠٠ جنيه.

٣ ــ بلغت الأجور المباشرة الشهرية ٨٠٠٠٠ جنيه والأجور غير المباشرة ٢٠٠٠٠ جنيه. والتكاليف الصناعية غير المباشرة الأخرى ٦٠٠٠٠ جنيه.

٤ ــ بلغت تكلفة الإنتاج التام ١٨٠٠٠٠ جنيه. كما بلغت تكلفة البضاعة المسلمة للعملاء ١٥٠٠٠٠ جنيه وقيمة المبيعات ٢٥٠٠٠٠ جنيه.

والمطلوب:

١ ــ اعداد قيود اليومية اللازمة لاثبات العمليات السابقة.

٢ ــ اعداد قائمة التكاليف عن الشهر مبتدأ برصيد المواد المستخدمة في الإنتاج.

ب ــ فيما يلي بعض الأصدة والعمليات الخاصة بشركة النجاح للصناعة خلال فترة التكاليف المنتهية في ١٩٨٠/١٢/٣١:

١ ــ بلغ رصيد مخازن أول الفترة ٥٠٠٠٠ جنيه، ورصيد حساب الإنتاج تحت التشغيل ٧٠٠٠٠ جنيه، ورصيد حساب الانتاج التام ٦٠٠٠٠ جنيه.

٢ ــ كانت مشتريات المواد الأولية ١٢٠٠٠٠ جنيه، كما بلغت المواد، الصادرة من المخازن ٩٣٠٠٠ جنيه، منها ٣٠٠٠ جنيه مواد غير مباشرة.

٣ ــ كانت أجور عمال الانتاج المدفوعة خلال الفترة ٣٥٠٠٠ جنيه، والتكاليف الصناعية غير المباشرة الأخرى (غير المواد) ٢٠٠٠٠ جنيه.

٤ ــ هناك أجور مستحقة قدرها ٥٠٠٠ جنيه، كما تبلغ التكاليف غير المباشرة المدفوعة مقدماً ٢٠٠٠ جنيه.

٥ ــ بلغ رصيد حساب الانتاج التام آخر الفترة ٢٠٠٠٠ جنيه، وبلغت تكلفة البضاعة المباعة خلال الفترة ١٨٠٠٠٠ جنيه.

والمطلوب:

اعداد ورقة العمل الجزئية لاثبات العمليات السابقة.

التمرين الخامس:

فيما يلي ميزان المراجعة المستخرج من دفاتر محلات المنتجات المعدنية في ١٩٧٥/١٢/٣١.

مدين	دائن	البيان
٢٢٥٠٠		نقدية
٧٤٣٠٠		عملاء
٤٢٧٠٠		أوراق قبض
١٨٠٠		تأمينات غير مستنفذة
١٢٢٤٠٠		مخازن المواد الأولية
١٣٨٦٠٠		إنتاج تحت التشغيل
١٧٨٤٠٠		مخازن الانتاج التام
٣٢٢٣٠٠		تكلفة البضاعة المباعة
١٦٨٠٠		تكاليف صناعية غير مباشرة
١٠٠٠٠٠		مباني المصنع
٢٠٠٠٠٠		آلات وتركيبات المصنع
٨٠٠٠٠		تركيبات المعارض
١٢٠٠٠٠		أراضي
	١١٢٧٠٠	موردون
	٢٢٣٠٠	أوراق دفع
	٥٩٠٠٠	أرباح محجوزة
١٤١٩٨٠٠	٢٠٤٠٠٠	بعده

١٤١٩٨٠٠	٢٠٤٠٠٠	ما قبله
	٥٠٠٠٠٠	رأس المال
٨٢٧٠٠		أجور عمال الانتاج
٧٢٤٠٠		مرتبات ومكافآت إدارية
٢٣٦٠٠		مصاريف إدارية مختلفة (خدمات)
٦٧٣٠٠		مرتبات ومكافآت بيعية
١٣٧٠٠		إعلانات دورية
	٩٨٠٠٠٠	مبيعات
٤٥٠٠		خصومات ومسموحات المبيعات
١٦٨٤٠٠٠	١٦٨٤٠٠٠	

فاذا علمت:

١ ـ بلغت المواد الصادرة من المخازن خلال فترة التكاليف الأخيرة من السنة ٢٧٦٠٠ جنيه مواد مباشرة، ٣٤٠٠ مواد غير مباشرة.

٢ ـ بلغ الانتاج التام أثناء فترة التكاليف الأخيرة ٢٠٠٠٠٠ جنيه.

٣ ـ بلغت تكلفة البضاعة المباعة خلال هذه الفترة ٢٨٠٠٠٠ جنيه.

٤ ـ كانت مستحقات الأجور المباشرة في نهاية السنة ٣٦٠٠ جنيه وغير المباشر ١٢٠٠ جنيه.

٥ ـ يبلغ قسط التأمين السنوي الذي ينبغي إستنفاده من البوليصة المقدمة ١٨٠٠ جنيه ويوزع التأمين مناصفة بين المصانع والمعارض.

٦ ـ يبلغ اهلاك الآلات والتركيبات ١٠٪، والمباني ٢٪ على أساس القسط الثابت، ويتم إثبات الاهلاك سنوياً.

٧ ـ هناك إعلانات وكتالوجات متعلقة بتسويق أحد المنتجات لم يتم توزيعها بعد قيمتها ١٧٠ جنيه.

المطلوب: إعداد قائمة التكاليف وقائمة الدخل المحاسبي بعد أخذ تلك الملاحظات في الاعتبار (استخدام قائمة العمل).

التمرين السادس

فيما يلي ورقة العمل الجزئية لشركة النجاح الصناعية في ١٩٧٨/١٢/٣١ :

البيان	ميزان المراجعة		التسويات		الميزان بعد التسويات		الحسابات الختامية		الميزانية العمومية	
	منه	له	منه	له	منه	له	مصروفات	ايرادات	أصول	خصوم
....										
....										
مخزون البضاعة	٢٠٠٠٠									
التكاليف الصناعية غير المباشرة	١٥٠٠٠								٢٢٠٠٠	
أجور عمال	٣٠٠٠									
الانتاج تحت التشغيل	٣٥٠٠٠								١٥٠٠٠	
الانتاج التام	٢٠٠٠٠								٣٠٠٠٠	
تكلفة البضاعة المباعة							١٠٠٠٠٠			

المطلوب : استكمال النقص في ورقة العمل وإعداد قيود اليومية اللازمة لاثبات العمليات السابقة وتصوير قائمة التكاليف .

فيما يلي بعض الأرصدة التي ظهرت في ورقة العمل الخاصة بشركة العبور التجارية في ٣١/١٢/١٩٧٩ :

البيان	ميزان المراجعة قبل التسويات		التسويات		الميزان بعد التسويات		الحسابات الختامية		الميزانية العمومية	
	منه	له	منه	له	منه	له	مصروفات	ايرادات	أصول	خصوم
....										
....										
مخزون البضاعة	٥٠٠٠٠								٤٥٠٠٠	
أجور عمال	٣٥٠٠٠									
تكاليف صناعية غير										
مباشرة	٣٠٠٠٠									
انتاج تحت التشغيل	٧٠٠٠٠								٤٥٠٠٠	
انتاج تام	٦٠٠٠٠								٢٠٠٠٠	
تكلفة بضاعة مباعة							٢٠٠٠٠٠			
اجور مستحقة				٥٠٠٠						
تكاليف صناعية مدفوعة										٥٠٠٠
مقدما			٨٠٠٠						٨٠٠٠	

المطلوب :

استكمال النقص في ورقة العمل وإعداد قيود اليومية لإثبات العمليات السابقة وتصوير قائمة التكاليف.

التمرين الثامن:

فيما يلي بعض الأرصدة والبيانات التي أمكن الحصول عليها من دفاتر إحدى المنشآت في ١٩٨٠/١٢/٢١: ٧٠٠٠٠٠ جنيه آلات، ٢٥٠٠٠٠ جنيه مباني المصنع، ٢٥٠٠٠٠ مخزون المواد أول الفترة، ٦٠٠٠٠٠ جنيه مخزون مواد آخر الفترة، ٦٥٠٠٠٠ جنيه صافي المشتريات، ٤٠٠٠٠٠ جنيه مواد مباشرة مستخدمة في الإنتاج، ٥٠٠٠٠ جنيه مواد غير مباشرة مستخدمة، ٣٠٠٠٠ جنيه مواد أعيدت من عنابر الانتاج لعدم صلاحيتها ٤٠٠٠٠٠ جنيه مواد مرسلة للفحص لدى المعامل، ١٨٠٠٠٠ جنيه انتاج تحت التشغيل أول الفترة، ٥٠٠٠٠ جنيه إنتاج تحت التشغيل آخر الفترة، ٧٠٠٠٠٠ جنيه إنتاج تام أول الفترة، ٥٠٠٠٠٠ جنيه إنتاج تام آخر الفترة، ٦٦٠٠٠٠ جنيه إجمالي الأجور منها ٦٠٠٠٠ جنيه أجور غير مباشرة، ١٣٠٠٠ جنيه إصلاحات وصيانة منها ١٠٠٠٠ جنيه اصلاحات جوهرية بالآلات، ١٠٠٠٠ جنيه اضاءة وتدفئة ووقود، ٦٠٠٠٠ جنيه عمولة مبيعات ٤٠٠٠٠ جنيه مرتبات وكلاء البيع، ٣٥٠٠٠ جنيه مصاريف نقل للخارج، ١٥٠٠٠٠ جنيه معارض، ١٥٠٠٠ جنيه مصاريف إهلاك معارض، ٣٠٠٠٠٠ جنيه حملة اعلانية (تستهلك على ثلاث سنوات)، ٦٠٠٠٠ جنيه مرتبات ومكافآت، ٤٠٠٠٠ جنيه إيجار مبنى الإدارة، ٢٠٠٠٠٠ جنيه مهمات مكتبية، إستخدمت المنشأة منها خلال العام ٥٠٠٠٠ جنيه، ٢٠٠٠٠ تبرعات، ٣٠٠٠٠ مصاريف الديون المشكوك فيها، ١٠٠٠٠٠ جنيه شهرة المحل، ٥٠٠٠٠ جنيه علاوة اصدار الأسهم، ٤٠٠٠٠ جنيه مطالبات عن تعويضات للغير، ٢٠٠٠٠٠ جنيه كمبيالات مخصومة، مبيعات ٣٠٠٠٠٠٠ جنيه، ٥٠٠٠٠ جنيه خصومات ومسموحات المبيعات.

فإذا علمت أن:

١ ــ إهلاك مباني المصنع ٢٪ وإهلاك الآلات ١٠٪

٢ ــ لم يتم إثبات التأمين على المصنع وقدره ٢٠٠٠٠ جنيه.

٣ ــ هناك فاتورة إضاءة لم تدفع بعد قيمتها ٢٠٠٠ جنيه.

٤ ــ أعدمت المنشأة دينا أثناء السنة قيمته ٥٠٠٠ جنيه.

المطلوب: إعداد قائمة التكاليف (إبدأ بعناصر التكاليف) وقائمة الدخل لهذه المنشأة عن السنة المنتهية في ١٩٨٠/١١/٣١.

من إمتحانات كلية التجارة جامعة الاسكندرية دور مايو ١٩٨١.

التمرين التاسع:

فيما يلي بعض المعلومات التي ظهرت في قائمة الدخل المتعلقة بإحدى الشركات عن السنة المنتهية في ١٩٨١/٦/٣٠. والمطلوب إعادة صياغة هذه المعلومات وفقاً للمباديء المحاسبية المتعارف عليها بفرض أن ضريبة الدخل هي ٤٠٪.

	جنيه
دخل العمليات	٤٠٠٠٠
عناصر غير عادية:	
خسائر بيع أصول	(١٠٠٠٠)
صافي الدخل	٣٠٠٠٠

الأرباح المحجوزة	جنيه
رصيد ١٩٨٠/٧/١	٨٥٠٠٠
يطرح تعويضات مدفوعة بحكم قضائي متعلقة بالسنة الماضية	١٥٠٠٠
رصيد	٧٠٠٠٠
يضاف صافي دخل العام	٣٠٠٠٠
	١٠٠٠٠٠
يطرح توزيعات	٢٠٠٠٠
الرصيد في ١٩٨١/٦/٣٠	٨٠٠٠٠

التمرين العاشر:

فيما يلي قائمة دخل تقوم على المفهوم الشامل للدخل والمعدة عن السنة المنتهية في ١٩٨٠/١٢/٣١.

	جنيه	جنيه
صافي المبيعات		٣٦٠٠٠٠
مكاسب ناتجة عن إرتفاع اسعار الأوراق المالية بالمحفظة		١٦٠٠٠
المجموع		٣٧٦٠٠٠
يطرح تكلفة بضاعة مباعة	١٧٠٠٠٠	
مصروفات العمليات الجارية	٧٥٠٠٠	
خسائر بيع أصول	١٣٠٠٠	
إحتياطي طواريء	٢٠٠٠٠	
توزيعات	١٥٠٠٠	
ضرائب مستحقة	٥٠٠٠٠	٣٤٣٠٠٠
صافي الدخل		٢٣٠٠٠

المطلوب:

١ ـ إعادة صياغة قائمة الدخل وفقاً للمباديء المحاسبية المتعارف عليها.

٢ ـ إعداد قائمة الأرباح المحجوزة بفرض ان الرصيد أول العام كان ١٠٥٠٠٠ جنيه.

التمرين الحادي عشر:

فيما يلي بعـ س المعلومات التي أمكن الحصول عليها من دفاتر إحدى الشركات

الصناعية عن السنة المنتهية في ١٩٨٠/١٢/٣١، علماً بأن هذه الشركة ليس لها نظام لمحاسبة التكاليف، وتستخدم طريقة المخزون الدوري.

	جنيه
مشتريات مواد أولية	٥٨٠٠٠
تكاليف متعلقة بمشتريات المواد	٣٠٠٠
مردودات ومسموحات مشتريات	١٠٠٠
أجور مباشرة	١٢٠٠٠
تكاليف صناعية غير مباشرة	؟
تكاليف الإنتاج خلال الفترة	٩٢٠٠٠
تكلفة الإنتاج التام خلال الفترة	؟
مبيعات البضاعة	١٥٨٠٠٠
مشتريات بضاعة	٣٥٠٠٠
تكاليف شراء بضاعة	١٠٠٠
خصم كمية على المبيعات	٢٠٠٠
التغير في مخزون مواد أولية بالنقص	٨٠٠٠
التغير في مخزون بضاعة تحت التشغيل بالزيادة	٧٠٠٠
مخزون إنتاج تام أول الفترة	٢٤٠٠٠
التغير في مخزون الإنتاج التام	صفر
مصروفات بيعية	٥٠٠٠
مصروفات إدارية	٤٠٠٠

المطلوب:

اعداد قائمة التكاليف وقائمة الدخل عن السنة المنتهية في ١٩٨٠/١٢/٣١



الباب الثالث

في الميزانية العمومية
جرد وتقييم الأصول قصيرة الأجل



عرضنا في الباب السابق لمشاكل تحقق وقياس الايرادات والمصروفات وتصوير حسابات النتيجة باستخدام الأساس البيعي، نظراً لأن هذا الأساس هو أكثر الأسس ملائمة وقبولا بالنسبة للمنشآت التجارية والصناعية بصفة عامة، كما سبق أن ذكرنا، ونعرض في هذا الباب لتصوير الميزانية العمومية باستخدام نفس الأساس السابق، على أننا سنتناول مشاكل إعداد الحسابات الختامية والميزانية العمومية باستخدام أسس تحقق أخرى وذلك في الباب الخامس من هذا الكتاب، وبعد أن ننتهي من مشاكل جرد وتقييم جميع عناصر الأصول والخصوم بالميزانية المعدة على الأساس البيعي في البابين الثالث والرابع.

وينقسم هذا الباب إلى أربعة فصول رئيسية، يعالج الفصل الأول منها الميزانية العمومية وتبويبها ودورها كتقرير مالي، والحدود المفروضة عليها في هذا المجال، أما الفصل التالي فيخصص لدراسة مشاكل التحقق والتقييم بالنسبة للأصول قصيرة الأجل فيما عدا البضاعة (الأصول السائلة). ذلك لأننا سنخصص للمخزون السلعي فصلين في هذا الباب هما، الفصل السادس والفصل السابع، وسيخصص الفصل السادس لدراسة مشاكل تحقق وجرد جميع عناصر المخزون، أما الفصل السابع فسيعالج مشاكل تقييم المخزون السلعي في الميزانية العمومية وذلك على النحو الوارد في الصفحات التالية.

الفصل السادس

في
الميزانية العمومية كتقرير
عن المركز المالي

١ ـ مقدمة:

الهدف من إعداد الميزانية العمومية هو توضيح أين تقف المنشأة، إن الميزانية هي عبارة عن ملخص تاريخي لكل من الأصول أو المنافع الاقتصادية المستقبلة التي ستحصل عليها المنشأة، أو الحقوق التي تملكتها الوحدة الاقتصادية كنتيجة لبعض العمليات الحالية أو الماضية، والالتزامات أو الخصوم الناتجة عن العمليات الماضية والحاضرة والتي تتطلب تسوية في المستقبل عن طريق إستخدام أصول أو تقديم خدمات. كما توضح الميزانية نتيجة لاظهار العنصرين السابقين، حقوق الملكية، وهي عبارة عن الفرق بين الالتزامات والأصول الخاصة بالوحدة الاقتصادية.

وسيخصص هذا الفصل لمناقشة مدى دلالة الميزانية العمومية، والحدود التي تقف عندها والفروض المحاسبية المؤثرة على الميزانية أو التي تقوم عليها الميزانية العمومية، وعرض الميزانية، والعناصر الهامة التي ينبغي أن تفصح عنها بوضوح، ومستويات الافصاح المختلفة أو معاييره، والأشكال المختلفة للميزانية.

٢ ـ دلالة الميزانية العمومية وحدودها:

كانت الميزانية العمومية تعتبر في وقت من الأوقات أهم القوائم الناتجة عن المحاسبة، ولكن بدى بعد ذلك واضحاً أن المقدرة الإيرادية للمشروع تعتبر من العوامل المتحكمة والمحددة لمركزه المالي، كما بدأ مستخدمو القوائم المالية يشعرون بالحدود المفروضة على قائمة المركز المالي، ونتيجة لذلك بدأت الميزانية العمومية تحتل مرتبة ثانوية بالنسبة لقائمة الدخل، ولا يعني هذا بالضرورة أن الميزانية العمومية

أصبحت عديمة الأهمية أو المنفعة، إن الميزانية العمومية، وخاصة عندما تشتمل على بيانات مقارنة في تواريخ زمنية مختلفة، توفر بيانات كثيرة للدائنين، والمساهمين الحاليين والمحتملين وإدارة المشروع وأفراد الجمهور، ومن بين ما توضحه الميزانية من بيانات مدى ما يتوافر لدى المشروع من سيولة في الفترة القصيرة، والالتزامات التي ينبغي أن يواجهها المشروع في المستقبل، ومصالح الدائنين وحقوق الملكية والاتجاهات المختلفة لتطور تلك العناصر وما إذا كانت في صالح المنشأة أم لا. وبناء عليه فانه يمكن القول أن قائمة المركز المالي تلقى كثيراً من الضوء على وضع المشروع ومركزه ويضاف ذلك بطبيعة الحال إلى ما توفره قوائم الدخل من ضوء على نتيجة أعمال المشروع.

ومن الناحية المثالية فان قائمة الأصول والالتزامات الظاهرة في الميزانية ستشتمل على جميع تلك العناصر، كما أنها ستوضح بالنسبة لكل منها قيمتها الاقتصادية الحالية، وبناء على ذلك فان نتيجة المقاصة بين الأصول والالتزامات ستكون بمثابة القيمة الحقيقية لحقوق الملكية، أو قيمة مصالح الملاك في الوحدة الاقتصادية. ولكن هذا لا يحدث أو غير قابل للتطبيق عملا. إن القصور الرئيسي في الميزانية يرجع إلى عدم قدرة المحاسبين على قياس قيمة توليفة أو مجموعة الأصول التي تتكون منها الموارد الصافية المتاحة للمشروع أو التي يتكون منها المشروع. إن القيمة الحقيقية لأي توليفة أو مجموعة من صافي الأصول هي القيمة الحالية لتدفق الإيرادات المستقبلة التي ستحققها المنشأة لملاكها، ولا شك أنه إذا استطعنا قياس صافي قيمة الأصول بهذه الطريقة فان الميزانية ستمثل حينئذ مصدراً هاماً ومفيداً للمعلومات عن أي مشروع. كما أن تصوير الميزانية العمومية بالطريقة السابقة، سيترتب عليه انتهاء دور بورصات الأوراق المالية في الدول الرأسمالية، ذلك لأن الميزانية العمومية ستعبر عن القيمة الحقيقية لرأس المال، وليس من المتصور ان نجد مستثمر يكون على إستعداد لأن يدفع أكثر من تلك القيمة.

ونتيجة لعدم قدرة المحاسبين وغيرهم على التنبؤ بالأحداث الاقتصادية المستقبلة بدقة كافية تسمح بتطبيق الأسلوب السابق في اعداد الميزانية، فيتم إعدادها باستخدام أسس وأساليب مختلفة عن الأسلوب السابق. فمثلا نجد أنه من

الضروري إستخدام طريق غير مباشرة للتقييم للوصول إلى قيمة بعض الأصول والالتزامات في الميزانية العمومية كما سنرى فيها بعد بالنسبة لجميع الأصول والخصوم، وبالاضافة الى ذلك فانه ليس من المستطاع تمييز وتقييم كثير من العوامل التي تؤثر بشكل كبير على المشروع في أي لحظة، مثال ذلك نوعية وخبرة الادارة والعاملين بها، ومركز المنشأة في السوق وسمعة منتجاتها، وإحتمالات النمو فيها نتيجة لطبيعة عملياتها وتنوعها، فجميع هذه العوامل غير الملموسة تؤثر بلا شك على مركز المشروع المالي في أي لحظة من اللحظات، وجميعها لا يتم إثباته والتقرير عنه بطريقة مباشرة، وبالتالي لا تفصح عنها الميزانية العمومية.

وجدير بالذكر أن معظم القرارات الادارية والاستثمارية تعتمد على تقدير الأحداث المستقبلة، ولكن كل من قائمة الدخل وقائمة المركز المالي هي بمثابة قوائم تاريخية، تكون مفيدة لأنها تعطي مؤشرات أو أبعاد تفيد في إعداد التقديرات عن المستقبل. ويرى كثير من المراقبين في الآونة الأخيرة، وخاصة في مجال مناقشة الاجراءات المحاسبية، أنه طالما ان الميزانية العمومية لا تعكس أو لا تظهر القيمة Value، ولهذا ليس من الضروري الاهتمام بالأرقام التي تظهر فيها. ولكن هذا الرأي ينقصه الدقة، ذلك لأن القول أنه يمكن إعداد قائمة دخل جيدة ولها دلالة واضحة، دون أن يكون هناك قائمة مركز مالي جيدة وذات دلالة واضحة، يعني عدم فهم العلاقة بين هاتين القائمتين. إن قوائم المركز المالي تعتبر حلقات إتصال رئيسية بين سلسلة قوائم الدخل، وتتحدد قوة هذه السلسلة، بطبيعة الحال، بقوة أضعف الحلقات فيها. وبالتالي فان اي ضعف أو عدم وضوح في قوائم المركز المالي ينعكس على قوائم الدخل. وبناء على ذلك فانه من المتطلبات الرئيسية لاعداد بيانات سليمة متجانسة عن الدخل ضرورة وجود بعض الفروض التي تحكم القيم المختلفة التي تظهر بالميزانية، والتي يتم تطبيقها أو إفتراضها بطريقة متجانسة مع الزمن. أما النظر إلى الميزانية على أنها قائمة تحتوي على الأرصدة المتبقية التي لم ترحل إلى قوائم الدخل فيترتب عليه عدم ملائمة تلك القائمة حتى لخدمة وظيفتها المحددة. وسنعرض فيما يلي باختصار الفروض التي تعد على أساسها الميزانية العمومية أو التي تؤثر بوضوح على أرقام الميزانية العمومية.

٣ ـ الفروض المحاسبية التي تعد الميزانية العمومية على أساسها:

تؤثر بعض الفروض المحاسبية بدرجة كبيرة على الأرقام التي تظهر بالميزانية العمومية، وقد سبق أن درسنا هذه الفروض بالتفصيل في الجزء الأول من هذه السلسلة، ولهذا سنركز هنا فقط على تأثيرها على الميزانية العمومية.

سبق أن ذكرنا في الباب السابق من هذا الكتاب أن فكرة تحقق الدخل في المحاسبة تؤثر بدرجة كبيرة على قياس الدخل الدوري للمشروعات، إن هذه الفكرة تضع الأساس في التمييز بين طرق التقييم المستخدمة بالنسبة للأصول المختلفة التي تظهر في الميزانية العمومية. إن الأصول ذات الطبيعة العامة أو الأصول النقدية أو السائلة Money resources أو Quick assets تظهر في الميزانية العمومية برقم يعادل تقريباً قيمتها الحالية، مثال ذلك النقدية، الاستثمارات قصيرة الأجل، أرصدة العملاء، فجميع هذه العناصر هي بمثابة عناصر محققة أو قوة شرائية متاحة للمشروع. أما بالنسبة لمجموعة أخرى من الأصول والتي يمكن ان نطلق عليها اصطلاح الموارد المنتجة Productive resources أو الأصول التي تعتبر بمثابة تراكم للتكلفة Cost Aggregate Assets فتظهر في الميزانية بالتكلفة، أي بالمبلغ الأصلي الذي انفقته المنشأة في سبيل الحصول على خدمات الأصل، طالما أن الأصل ما زال صالحا للاستخدام ويعتبر المخزون والمدفوعات المقدمة بمثابة أمثلة على الأصول المنتجة قصيرة الأجل، والتي ستتحقق (ستساهم في الإيرادات) في وقت قريب. أما المباني والتركيبات والاستثمارات في الشركات التابعة فهي بمثابة إرتباطات طويلة الأجل وستتحقق (ستساهم في الإيرادات) على فترات محاسبية طويلة.

وبناء على ما سبق يمكن القول أنه بينما أن الأصول التي تمثل إرتباطات طويلة الأجل يتم التقرير عنها على أساس التكلفة التاريخية الناتجة عن الحصول عليها، فان الاصول السائلة تعتبر قيمتها بمثابة تقريب للقيمة الحالية، وتحكم تلك الفوضى في التقييم المحاسبية على أصول المشروع.

وطالما أن الخصوم هي بمثابة إلتزامات تتطلب إستخدام أصول أو آداء خدمات، فان التقييم الملائم لها في الميزانية هو النقدية (أو القيمة النقدية او القيمة النقدية المقابلة) اللازمة للتخلص أو لسداد الالتزام في تاريخ الميزانية. فاذا كان الالتزام

يتطلب إستخداماً للنقدية بعد فترة من الزمن، فانه ينبغي تقييمه على أساس القيمة الحالية (القيمة المخصومة باستخدام سعر الفائدة السائد في السوق) للمدفوعات المستقبلية اللازمة لتسوية الالتزام، وذلك على نحو ما سبق ان ذكرنا في الباب السابق. إن تقييم الأصول والخصوم في الميزانية العمومية يرتبط بشكل كبير بقياس الدخل، فطالما أن الإيرادات تنتج عن زيادة الأصول أو نقص الالتزامات، كما ان المصروفات تنتج عن زيادة الالتزامات وتناقص الأصول، فان مشكلة تقييم الأصول والالتزامات ترتبط بشكل كبير بمشكلة قياس الدخل.

ومن الفروض الرئيسية التي تؤثر على قائمة المركز المالي فرض استمرار المشروع The going concern Assumption فالمحاسب يفترض دائماً أن المشروع مستمر في أعماله لفترة غير محدودة من الزمن، ويطلق على هذا الفرض فرض الاستمرار أو المنشأة المستمرة. وبناء على هذا الفرض فان المحاسب لا يأخذ في الاعتبار إحتمالات سداد بعض الالتزامات بقيمة أكثر من قيمتها الحالية، كما أنه لا يأخذ في الاعتبار أيضاً ان هناك بعض الأصول يمكن فقط تصفيتها بخسارة، وبالاضافة إلى ذلك فان مبدأ الاستمرار يوفر الأساس المنطقي لتسجيل المنافع الاقتصادية المحتملة كأصول، والمدفوعات المستقبلة المحتملة كالتزامات.

ولا يعني فرض الاستمرار بقاء المشروع بصفة دائمة، وإنما يعني أن المشروع سيظل موجوداً فترة كافية لتنفيذ المشروعات الحالية ومقابلة إرتباطاته القائمة. ويؤثر هذا الفرض على تصنيف وتبويب الأصول والخصوم في الميزانية العمومية، فطالما أنه من المفروض ان الأصول ستستخدم والالتزامات ستدفع في خلال أعمال المشروع العادية، فانه ليس من الضروري تقييمها على أساس قيمة التصفية او تصنيف الالتزامات حسب الأولوية القانونية لها عند التصفية.

ويؤثر فرض الوحدة المحاسبية بدرجة كبيرة على البيانات المحاسبية، فالبيانات المحاسبية يتم عادة تقريرها وتلخيصها بالنسبة لوحدة اقتصادية معينة، ويمكن التمييز بين ثلاثة أشكال قانونية للوحدة المحاسبية، المنشآت الفردية، شركات الأشخاص، والشركات المساهمة. وبصرف النظر عن الشكل القانوني للوحدة المحاسبية، فان المنشأة تعتبر وحدة مستقلة يتم تمييز أنشطتها وشؤونها عن انشطة وشؤون الملاك.

ويظهر تأثير هذا الفرض بشكل واضح عندما يقاس الدخل المحقق للوحدة في شكل زيادة محققة في صافي الأصول، وليس عندما يوزع على الملاك. كما أن أي إلتزام على المنشأة للملاك يظهر ضمن الخصوم بالميزانية.

وكثيراً ما يواجه المحاسبون بمشكلة إعداد القوائم المالية لمجموعة من الوحدات الاقتصادية التي لا تكون وحدة قانونية واحدة، مثال ذلك القوائم المجمعة لبعض المنشآت المستقلة ولكنها تخضع لسيطرة واحدة من ناحية الملكية. كما أنه من الممكن إعداد القوائم المالية لوحدات صغيرة مثل الأقسام في وحدة إقتصادية معينة.

ويفترض المحاسبون ايضاً عند إعداد القوائم المالية أن وحدة النقد تعتبر وحدة نموذجية مفيدة للقياس، ويسمي هذا الفرض بالفرض النقدي The monetary assumption. ويؤثر هذا الفرض على الميزانية، ذلك لأن كل أصل من الأصول يدرج بها على أساس قيمته النقدية المعبر عنها بجنيهات مدفوعة في فترات مختلفة، وبالتالي لها قيمة حقيقية مختلفة وخاصة في حالة وجود تغييرات في المستوى العام للأسعار.

ومن الطبيعي أنه إذا غيرنا الفرض النقدي وقمنا باعداد القوائم المالية على أساس القيم الجارية للجنيه، فان الأصول الانتاجية وحقوق الملكية ستتأثر بهذا التغيير بشكل كبير، على أساس ان الأصول السائلة والالتزامات الجارية تظهر في الميزانية العمومية بقيم تقترب من قيمتها الجارية، وبالتالي فهي تكون معبرا عنها بالقيمة الجارية للجنيه. إن التقييم المحاسبي للأصول الإنتاجية، هو في حقيقته، خليط من التكاليف المعبر عنها بجنيهات ذات قيم مختلفة، وبنفس الطريقة فان رأس المال والأرباح المحجوزة في جانب الخصوم من الميزانية يعبر عنها بجنيهات تخص فترات ماضية، وسنعالج هذا الموضوع بشيء من التفصيل عند معالجة مشاكل تقييم الأصول طويلة الأجل في هذا الكتاب.

وأخيراً فان مفهوم الافصاح Disclosure يؤثر على القوائم المالية بشكل كبير، ويعني هذا المفهوم أن التقارير المحاسبية ينبغي ان تفصح عما ينبغي من المعلومات حتى لا تكون تلك التقارير مضللة، وهذا المبدأ واسع جداً، ولكنه يفيد في ابراز

ضرورة الافصاح عن الحقائق الهامة الضرورية للقاريء العادي للقوائم حتى يستطيع تفسير النتائج المحاسبية. ولا تقتصر التقارير المنشورة على القوائم المالية فقط، وإنما تشتمل أيضاً على الملاحظات الايضاحية التي تعتبر جزءاً مكملا للقوائم المالية، وبناء عليه فان الافصاح عن الحقائق المختلفة قد يكون في القوائم نفسها أو في الملاحظات المرفقة.

ولا تقتصر ضرورة الافصاح على الحوادث والأعمال التي حدثت فعلا قبل تاريخ الميزانية وعن الفترة التي تغطيها تلك القوائم، وإنما يمتد إلى الحوادث الهامة التي تحدث بعد تاريخ الميزانية، ولكن قبل نشر القوائم المالية. مثال ذلك بيع أو إزالة احد الأصول الهامة، أو إنخفاض كبير في الأسعار السوقية للمواد الأولية، أو صدور حكم قضائي في صالح أو في غير صالح المنشأة، كل هذه تعتبر احداث قد يترتب عليها آثار مادية كبيرة على الايرادات المستقبلة المحتملة، ومركز المشروع، ولهذا ينبغي الافصاح عنها.

ويلاحظ انه عند تطبيق قاعدة الافصاح على المشاكل المعينة، وفي حالة الشك فانه ينبغي دائماً الافصاح، وتعتبر هذه القاعدة مفيدة في مجال التطبيق العملي على نحو ما سنرى في الجزء التالي.

٤ ـ عرض الميزانية وعناصرها:

إن الأهداف المحاسبية الخاصة بتقديم بيانات في الميزانية هي الوضوح والافصاح التام عن الحقائق الهامة في اطار الفروض الرئيسية للمحاسبة، وينبغي وضع هذه الأهداف في الاعتبار عند دراسة تصنيف وتبويب الميزانية والمصطلحات المستخدمة فيها، وأشكالها المختلفة، وسنعرض فيما يلي للعناصر المختلفة للأصول والخصوم التي تظهر في الميزانية العمومية.

٤ ـ أ ـ رأس المال العامل Working Capital:

رأس المال العامل هو عبارة عن الفرق بين الأصول المتداولة (الجارية أو قصيرة الأجل) والخصوم المتداولة أو الجارية. ويعتبر رقم رأس المال العامل في غاية الأهمية بالنسبة للدائنين وما نحي الائتمان، ذلك لأنه يعطي فكرة عن سيوله المنشأة في الفترة

القصيرة، إنه يعكس قدرة المنشأة على تمويل عملياتها الجارية. وسداد إلتزاماتها عند إستحقاقها. ونظراً لأهمية رأس المال العامل فانه ينبغي ان يكون هناك اسس مقبولة مستخدمة بصورة متجانسة لتحديد اي العناصر التي تدرج ضمن مجموعة الأصول المتداولة وايها ينبغي استبعاده، وكذا بالنسبة للخصوم المتداولة على نحو ما سيرد في الجزء التالي.

الأصول المتداول: Gurrent Assets

على الرغم من أن وضع حدود فاصلة وقاطعة بين الأصول المتداولة أو الجارية والأصول غير المتداولة تعتبر عملية صعبة وغير محددة تحديداً دقيقاً، إلا أنه من الناحية العملية يمكن تمييز هاتين المجموعتين من الأصول بصورة تقريبية. ويدرج عادة بين مجموعة الأصول المتداولة خمسة عناصر من الأصول هي:

١ ــ النقدية، بجميع أشكالها سواء كانت بخزينة المنشأة أو بالبنك أو بالطريق.

٢ ــ الأرصدة التي لها طبيعة النقدية، مثال ذلك الاستثمارات التي تكون قابلة للتحويل الى نقدية بسهولة وسرعة، وأي أموال يكون استخدامها بواسطة ادارة المنشأة مقيدا بعقود أو إتفاقات رسمية تستبعد من الأصول المتداولة.

٣ ــ أرصدة العملاء قصيرة الأجل وكذا أوراق القبض التي تستحق في فترة قصيرة من الزمن.

٤ ــ المخزون من المواد والمهمات والانتاج تحت التشغيل والانتاج التام، وتشتمل هذه المجموعة على بعض العناصر القابلة للبيع، وعناصر قابلة للتصنيع ثم البيع، وعناصر أخرى تستهلك في عملية الانتاج للحصول على سلع قابلة للبيع.

٥ ــ المدفوعات المقدمة قصيرة الأجل مثال ذلك التأمينات قصيرة الأجل، الضرائب والايجارات المدفوعة مقدما لاستخدامها في عمليات المشروع.

ولا يثير إدراج النقدية والأرصدة القابلة للتحول الى نقدية والعملاء وأوراق القبض ضمن الأصول المتداولة مشاكل كثيرة، وإنما تنحصر المشكلة الرئيسية في

التفرقة بين الاستثمارات قصيرة الأجل والاستثمارات طويلة الأجل في السلع والخدمات المنتجة والمعيار الذي يطبق دائماً عند تمييز الأصول المنتجة قصيرة الأجل وطويلة الأجل هو قابلية الاستثمار في هذه الأصول للتحقق (التحول الى نقدية) خلال دورة التشغيل للمنشأة، أو خلال سنة ايهما أطول.

ويشير اصطلاح دورة التشغيل Operating cycle إلى تداول أو دورة العناصر المختلفة في مجموعة الأصول المتداولة، ففي أي مشروع يتم إستثمار النقدية في سبيل الحصول على مواد ومهمات وعمالة وتكاليف صناعية غير مباشرة أخرى، وهذه العناصر ترتبط بالحصول على مخزون من البضاعة، وهذا المخزون يتحول بعد ذلك إما إلى نقدية أو عملاء، وأرصدة العملاء تتحقق بعد ذلك في صورة نقدية. وتقاس دورة العمليات أو التشغيل للمنشأة بمتوسط طول الفترة من تاريخ الاستثمار في المواد حتى تاريخ الحصول على النقدية ونهاية تلك العملية، وفي بعض المشروعات تكون هذه الدورة بمثابة أيام أو شهور، ولكن في حالات أخرى حينما يمتد التشغيل لفترة طويلة فقد تمتد هذه الفترة إلى أطول من سنة، وبناء عليه فان الفصل بين الأصول المتداولة أو الجارية والأصول غير المتداولة هو قابلية العنصر موضوع البحث للتحول إلى نقدية خلال دورة تشغيل واحدة أو خلال سنة أيهما أطول.

ويوجد بعض المشاكل النظرية عند تطبيق القاعدة السابقة، فجميع خدمات الأصول التي ستستخدم في إنتاج الايرادات خلال دورة التشغيل التالية او خلال السنة التالية ستتحقق وستتحول الى نقدية. ومن الطبيعي ان جزء من هذه الأصول التي ستتحقق هو من الأصول طويلة الأجل مثل الآلات والمباني وغيرها. ولكن هذا الاعتبار النظري لا يؤخذ به عادة عند تحديد مجموعة الأصول المتداولة في الميزانية العمومية في الحياةالعملية. ويمكن القول بصفة عامة أن اي نظام للتمييز بين الأصول المتداولة وغير المتداولة لن يحل المشكلة بالنسبة لجميع العناصر، وإنما سيثير بعض العناصر مشاكل خاصة مثال ذلك الأموال المقترضة لبناء مصنع، والتأمينات التي تعقد لمدة طويلة من الزمن وغيرها من العناصر، والتي غالباً ما تدرج في المجموعة الخاصة بها طبقاً للخبرة العملية وليس وفقاً لتعريفات نظرية محددة تحديداً قاطعاً.

الخصوم المتداولة : Current liabilities

تعتبر مشكلة التمييز بين الخصوم المتداولة وغير المتداولة أقل صعوبة من المشكلة الخاصة بالأصول، ويمكن تعريف الالتزامات المتداولة بأنها الديون او الالتزامات التي يتطلب تصفيتها أو سدادها أو تسويتها إستخدام أصول متداولة، أوخلق إلتزام قصير الأجل آخر وتدرج ثلاثة مجموعات من الالتزامات ضمن هذا التعريف :

(أ) الالتزامات الناتجة عن الحصول على بضائع وخدمات دخلت دورة التشغيل، وتشتمل هذه العناصر على أرصدة الموردين والأجور المستحقة وغيرها.

(ب) الديون الأخرى التي تتطلب الدفع خلال دورة العمليات أو خلال سنة، مثل الأوراق التجارية قصيرة الأجل، والجزء المستحق خلال العام من الالتزامات طويلة الأجل.

(جـ) المتحصلات المقدمة عن بضائع أو خدمات مستقبلة، ويطلق عليها عادة اصطلاح الايرادات المؤجلة، ولكنها بمثابة إلتزام يتطلب ضرورة إنهاء السلعة أو الخدمة وتسليمها، أورد المبالغ النقدية المدفوعة مقدما.

وطالما أن اصطلاح الالتزامات المتداولة يتطلب ضرورة إحتياج هذه الالتزامات لأصول متداولة لتسويتها، فان عناصر الالتزامات التي سيتم تسويتها بعد تاريخ الميزانية مباشرة، ولكنها لا تتطلب إستخدام أصول متداولة لن تدرج ضمن الالتزامات المتداولة في الميزانية العمومية، مثال ذلك الالتزامات المستحقة مباشرة بعد تاريخ الميزانية والتي سيتم تسويتها عن طريق اصدار سندات طويلة الأجل مثلا، والديون التي سيتم سدادها من الأموال المتراكمة والتي تعتبر أصول غير متداولة مثال ذلك القرض الذي تحصل عليه المنشأة بضمان بوليصة التأمين والذي سيتم تسويته عند تصفية البوليصة أو في تاريخ إستحقاقها.

٤ ــ ب ــ الأصول غير المتداولة (غير الجارية) Non current Assests

أن المفهوم السابق للأصول المتداولة يترتب عليه إستبعاد العناصر التي ينبغي أن يطلق عليها إصطلاح الأصول غير المتداولة في الميزانية، ويوجد على الأقل ثلاثة عناصر قابلة للتمييز للأصول غير المتداولة وهي :

١ ـ الأموال والاستثمارات والأرصدة المدينة طويلة الأجل أو التي يكون استخدامها محدداً restricted . مثال ذلك الاستثمارات في الشركات التابعة الموجودة بقصد السيطرة عليها، والأرصدة المدينة غير الجارية، الأموال المخصصة لسداد المعاشات وسداد الالتزامات طويلة الأجل، وقيمة التصفية النقدية الخاصة ببوليصة تأمين الحياة، والأموال المخصصة لرد رأس المال (أموال الاهلاك المالى).

٢ ـ الموارد الملموسة طويلة الأجل المستخدمة في عمليات المشروع، وتعتبر الخصائص المميزة لهذه الأصول هي طبيعتها الملموسة وإستخدامها في عمليات المشروع المنتجة. وبناء عليه فان قطعة أرض غير مستخدمة في عمليات المشروع ستدرج في المجموعة السابقة وليس في هذه المجموعة. أما هذه المجموعة فتشتمل على جميع أنواع الآلات والتركيبات والأدوات والمباني والموارد الطبيعية القابلة للنفاذ. كما تشتمل هذه المجموعة أيضاً على المدفوعات طويلة الأجل لاستخدام الأصول (الايجارات لمدد طويلة جدا وأي مدفوعات مقدمة مقابل حق استخدام الطرق مثلا)، على الرغم من أن بعض المحاسبين يدرج هذه العناصر ضمن المجموعة التالية.

٣ ـ الموارد غير الملموسة طويلة الأجل مثال ذلك شهرة المحل والعلامات التجارية وحقوق الاختراع، والخبرة والمعرفة المكتسبة من وراء نفقات البحوث والتطوير، وقد تفوق قيمة هذا النوع من الأصول بالنسبة للمنشأة قيمة الأصول الملموسة. ويتم الاعتراف بتلك الأصول، على الرغم من ذلك، في المحاسبة في الحالات التي تتحمل فيها المنشأة نفقات في سبيل الحصول عليها.

وغالباً ما يظهر في الميزانية العمومية مجموعة أخرى من الأصول غير الجارية يطلق عليها الأصول الأخرى أو مدفوعات مقدمة طويلة الأجل، وقد يكون وجود هذه المجموعة الأخيرة مفيداً في بعض الحالات، إلا أنه من ناحية أخرى يمكن القول أنه

من الصعب وجود أي عنصر من عناصر الأصول غير الجارية الذي لا يندرج بسهولة تحت أي بند من البنود الثلاثة السابقة.

٤ ـ جـ ـ الالتزامات او الخصوم غير المتداولة أو غير الجارية Non current Liabilities

الخصوم طويلة الأجل هي الالتزامات التي لن تتطلب إستخدام أصول قصيرة الأجل خلال السنة القادمة أو خلال دورة التشغيل العادية أيهما أطول، ويثار الجدل حول جدوى التقسيمات الفرعية داخل هذه المجموعة من الالتزامات، وعلى الرغم من ذلك فيجري العمل في الحياة العملية أحياناً على التفرقة بين المجموعتين التاليتين من الالتزامات غير الجارية.

١ ـ الالتزامات طويلة الأجل التي تكون نتيجة إصدار أوراق مالية أو ترتيبات عقدية مشابهة، مثال ذلك السندات، القروض طويلة الأجل سواء برهن أم بدون رهن. وتتفق هذه المجموعة من الالتزامات مع بعضها في وجود عملية إقتراض طبقاً لعقد مبرم بين المنشأة والغير يحتم دفع الأصل والفائدة.

٢ ـ الالتزامات طويلة الأجل الأخرى، ويدرج في هذه المجموعة كل عناصر الخصوم طويلة الأجل الأخرى التي لا تدرج في المجموعة الأولى، مثال ذلك المبالغ المحصلة مقدماً لمقابلة إلتزام طويل الأجل لتصنيع بعض السلع أو تقديم بعض الخدمات. مع ملاحظة أن اي جزء من هذه المقدمات سيتحول إلى إيراد خلال السنة ينبغي أن يدرج ضمن الالتزامات قصيرة الأجل، وكمثال لآخر على الالتزامات طويلة الأجل المدفوعات المقدمة من الشركات التابعة، والمستحقات للمعاشات وفقاً لخطط المعاشات الخاصة بالمنشآت.

٤ ـ د ـ الالتزامات العرضية Contingent Liabilities

الالتزامات العرضية هي عبارة عن إلتزامات يتوقف وجودها على حدوث بعض العمليات أو الأحداث في المستقبل، وهذه الالتزامات لا تظهر كمبالغ نقدية في

صلب الميزانية العمومية، وإنما يتم الافصاح عنها في صورة ملاحظة على القوائم المالية. مثال ذلك المسؤولية العرضية الخاصة بالأوراق التجارية المخصومة، ففي مثل هذه الحالة يمكن للمحول إليه (البنك) أن يرجع على المنشأة إذا لم يقم المسحوب عليه سداد الورقة في تاريخ الاستحقاق، ومثال ذلك أيضاً القضايا والمنازعات التي لم يبت فيها بعد.

ومن الأخطاء الشائعة الاخفاق في التفرقة بين الالتزام العرضي والالتزام الحقيقي الذي يكون موجوداً ولكنه غير محدد سواء بالنسبة للمبلغ أو التاريخ أو كلاهما. فهذا النوع من الالتزامات الموجودة وغير المؤكدة من ناحية المبلغ أو تاريخ الاستحقاق يسمى الالتزامات المقدرة ويوجد درجات متفاوتة من عدم التأكد في تقدير تلك [illegible]زامات المقدرة، فمنها ما يمكن تقديره بدرجة عالية من الدقة، [illegible] للتخمين. ومن الأمثلة على تلك الالتزامات المقدرة، الالتزام [illegible] المخصصة لمعاشات العاملين والتي يمكن تقديرها بدرجة معقولة من [illegible] طريق الرجوع إلى القانون الضريبي بالنسبة للنوع الأول منها، أو عن [illegible] الاكتوارية فيما يتعلق بالمخصص للمعاشات. وعموما يمكن [illegible] يكون هناك إلتزام موجود ينبغي على المحاسب أن يبذل قصارى [illegible] أفضل فيمة حالية ممكنة بالنسبة له ويدرجه في الميزانية على الرغم من [illegible] عدم التأكد من تحديد المبلغ الخاص به.

[illegible] المسؤولية أو الالتزام العرضي على الأصول ايضا؛ فالأصل قد يكون عارضاً Contingent asset، بمعنى أن وجود حق الملكية يكون متوقفاً أو مشروطاً بحدوث بعض الأحداث المستقبلة. ويلاحظ أنه من غير الملائم إثبات الأصول العارضة لأن في ذلك تعارض مع مفهوم التحقق، وعلى الرغم من ذلك فان الافصاح عن مثل هذه العناصر التي سيترتب عليها مكاسب أو أصول يعتبر أمراً مفيداً، مثال ذلك الخسارة الضريبية المرحلة التي يكون من حق المنشأة إستقطاعها من الربح الضريبي في السنوات القادمة.

٤ ـ هـ ـ حسابات تقييم الأصول والالتزامات:

أحياناً يكون من المستحسن أن يتم تقييم بعض الأصول عن طريق إستخدام أحد الحسابات الدائنة للوصول إلى القيمة الصافية للأصل، وذلك بدلا من إظهار صافي قيمة الأصل فقط. مثال ذلك رصيد العملاء في الميزانية فان قيمته الصافية هي الفرق بين القيمة الاسمية لتلك الأرصدة والمخصص المكون لمقابلة إحتمال عدم دفع بعض تلك الأرصدة، كما قد يظهر خصم إصدار السندات بنفس الطريقة في مفردة مستقلة مطروحة من القيمة الاسمية للالتزام. ويكون المعيار الخاص باظهار حساب التقييم أو إظهار الأصل بالصافي هو مدى الفائدة الذي يحققها وجود تلك المعلومات الاضافية، فاظهار المبالغ المخصصة لاحتمالات عدم دفع بعض الأرصدة المدينة يعطي القاريء فكرة عن الديون المشكوك فيها المقدرة على الأرصدة الموجودة، كما أن مجمع الاهلاك الخاص بالأصول في مفردة مستقلة قد يعطي القاريء فكرة عن العمر النسبي للأصول وسياسة الاهلاك الخاصة بالمنشأة. وتظهر هذه العناصر كمفردات مستقلة مطروحة من الأصول في الميزانية أو بين قوسين بطريقة واضحة تفيد وجود مبلغ معين مطروحاً للوصول الى القيمة الصافية. وفي حالة الشك في إظهار هذه المعلومات من عدمه ينبغي حل المشكلة في إتجاه إظهار أوفى كمية من المعلومات لقاريء القوائم المالية.

٤ ـ و ـ الأصول والالتزامات المتقابلة:

ينبغي التميز بين حسابات التقييم الخاصة بالأصول والالتزامات والحسابات التي تعتبر تخفيضاً فعلياً في قيمة الأصول أو الالتزامات، فحين إستخدام حسابات التقييم، فان الحساب الدائن الذي يخصم عادة من حساب الأصل لا يمثل إلتزاما، كما أن الحساب المخصوم من الإلتزام لا يمثل أصلا، ولكن هذه الخصومات هي بمثابة تعديلات للقيم الاجمالية للأصول والالتزامات.

أما إجراء المقاصة بين بعض الأصول والالتزامات فهو يعتبر أمراً غير مقبول أو غير سليم، فعلى سبيل المثال قد تخصص المنشأة، بطريقة غير رسمية، بعض الأموال لتسديد بعض الالتزامات عندما يحل ميعاد استحقاقها، وقد لا ينفذ هذا الهدف ولا يتم التخصيص في الواقع، ولهذا فان النقدية ينبغي أن تظهر كأصل من الأصول والدين كالتزام حتى يتم تسديد الالتزام فعلا، ولا يمكن إجراء المقاصة في مثل هذه الحالات، ذلك لأن هذه المقاصة قد تؤدي إلى تشويه القوائم المالية، وقد يترتب عليها معلومات مضللة.

٤ ــ ز ــ حقوق الملكية: Owner's Equity

تعتبر حقوق الملكية هي باقي قيمة الأصول بعد إستبعاد قيمة الالتزامات، وبناء عليه فان قيمة حقوق الملكية تتوقف على تقييم الأصول والالتزامات، فحينما يستثمر الملاك أموالا في مشروع فان تقييم الأصول هو الذي يحدد المبلغ المضاف لحقوق الملكية، وحينما يتم تلخيص نتائج العمليات فان الزيادة في قيمة الأصول تحدد مبلغ صافي الدخل المضاف لحقوق الملاك.

وتختلف بيانات حقوق الملكية في الميزانية العمومية إعتماداً على الشكل القانوني للمنشأة، وما إذا كانت شركة أشخاص أو شركة مساهمة. فغالبا ما يتم إظهار حقوق الملكية في الميزانية العمومية لشركات الأشخاص كمبلغ لكل مالك بصفة مستقلة، مع توضيح الاضافات في حقوق الملكية التي حدثت أثناء العام (نصيب في الربح وعمولة وغير ذلك) على أن تطرح المسحوبات أثناء السنة.

أما فيما يتعلق بشركات المساهمة فان إظهار حقوق الملكية يتأثر ببعض الاعتبارات القانونية، وعموما يتم التفرقة بين العناصر التالية عند إظهار حقوق الملكية في شركات المساهمة:

١ ــ رأس المال المستثمر Invested capital

وينبغي أن نفرق بالنسبة لرأس المال المستثمر بين عنصرين:

أ ــ القيمة الاسمية لرأس المال:

وينبغي أن تفصح الميزانية بالنسبة لهذا العنصر عن عدد الأسهم وقيمة السهم الاسمية، وعدد الأسهم المصدرة والأسهم المصرح بها، وذلك بالنسبة لكل نوع من الأسهم كما ينبغي توضيح اي مزايا متعلقة ببعض الأسهم سواء فيما يتعلق بالتصفية أو الأرباح الموزعة.

ب ــ القيمة المدفوعة فوق القيمة الاسمية:

ويشمل هذا العنصر على المبالغ المدفوعة فوق القيمة الاسمية للأسهم، ويطلق عليها أحياناً فائض رأس المال Capital surplus أو الفائض المدفوع Paid — in Surplus، ولكن بعض المحاسبين يفضلون إستخدام عبارة رأس المال فوق القيمة الاسمية Capital in excess par Value. وقد يكون هذا العنصر موجباً أو سالباً، فاذا حصلت المنشأة على قيمة أقل من القيمة الاسمية للأسهم فان الحساب المدين المتعلق بالخفض في قيمة الأسهم ينبغي أن يظهر في القسم المخصص لحقوق الملكية في الميزانية العمومية. أما المبالغ المحصلة فوق القيمة الاسمية للأسهم، أو المبالغ المحولة من الأرباح المحجوزة أو المبالغ الناتجة عن الأصول الموهوبة للمنشأة فانها تظهر في هذا القسم ايضاً.

٢ ــ الزيادة في حقوق الملكية الناتجة عن الأرباح المحجوزة:

وقد تكون هذه الزيادة متمثلة في رصيد الأرباح المرحلة من السنوات السابقة، أو قد تكون تلك الأرباح مخصصة لأغراض معينة بقرار من إدارة المنشأة، أو بمقتضى القانون العام، مثال ذلك الاحتياطي القانوني وإحتياطي الاستثمار في السندات الحكومية في جمهورية مصر العربية، وغيرها من الاحتياطيات التي يرى مجلس الادارة تكوينها مثال ذلك إحتياطي التوسعات.

٣ ـ الزيادة غير المحققة في قيمة الأصول:

قد ترغب إدارة المنشأة في بعض الحالات في إظهار الزيادة غير المحققة في قيمة أصولها في الميزانية العمومية، وذلك حتى يتضح الفرق الكبير بين القيمة الاسمية لتلك الأصول والقيمة الجارية. ويعتبر هذا الاجراء استثناءاً لقواعد المحاسبة المقبولة، والتي تقضي بأن الزيادات المحققة فقط هي التي تؤخذ في الحسبان من الناحية المحاسبية. إلا أنه في حالة الرغبة في إظهار هذه الفروق فان الزيادة في حقوق الملكية الناتجة عن زيادة الاصول ينبغي أن تظهر كمفردة مستقلة وموصوفة وصفاً دقيقاً كعنصر من العناصر غير المحققة لحقوق الملكية، وهذا العنصر عادة ما يشار إليه باصطلاح الارتفاع غير المحقق في قيمة الأصول Unrealized appreciation of assets.

٥ ـ معايير أو مستويات الافصاح عن بيانات الميزانية: Standards of disclosure

ينبغي أن يكون الافصاح عن مختلف عناصر الميزانية واضحاً ويشتمل على جميع البيانات والمعلومات التي تساعد على زيادة منفعة الأرقام لقاريء الميزانية، ونورد فيما يلي بعض الاعتبارات التي ينبغي مراعاتها بصدد تصوير الميزانية:

٥ ـ أ ـ أسماء الحسابات:

قد يكون من الملائم عند كتابة اسماء الحسابات في دفتر الاستاذ العام إختصار تلك الأسماء، على أساس أن العاملين في مجال القيد والترحيل يعرفون محتويات الحساب وما ينبغي أن يرحل إليه. أما عند إعداد القوائم المالية، فينبغي دائماً أن نضع مستخدمي تلك القوائم في الاعتبار، وهذا يتطلب ضرورة وصف العناصر المختلفةالظاهرة فيها وصفاً واضحاً وكاملا، فمثلا قد يظهر حساب العملاء الظاهر في دفتر الاستاذ العام باسم أرصدة مستحقة على العملاء في الميزانية العمومية.

وعموماً يمكن القول في هذا المجال أنه في حالة المفاضلة بين الاختصار والوضوح في إعداد القوائم المالية، ينبغي أن يكون الوضوح هو العامل الحاسم في هذا المجال.

٥ ـ ب ـ أسس التقييم:

من المفروض أن قاريء الميزانية المتخصص يكون ملما بالقواعد والفروض المحاسبية المتعلقة بتقييم الأصول والالتزامات، ويترتب عادة على تغيير الاجراءات المحاسبية في هذا المجال الحصول على قوائم مالية يكون من الصعب تفسيرها، إلا إذا كان هناك إشارة توضح تغيير الإجراءات المستخدمة في عملية التقييم، وتوضح الإجراءات المستخدمة. فاختيار طريقة الوارد أولاً صادر أولا أو طريقة الوارد اخيرا صادر أولا كأساس لتحديد تكلفة المخزون يترتب عليها الحصول على قيم مختلفة للأصول. ومن معايير أو مستويات الافصاح المقبولة في الميزانية ضرورة إيضاح أساس التقييم فيها. إلا إذا كان هذه الأسس واضحة (كما هو الحال بالنسبة للنقدية)

٥ ـ جـ ـ الملاحظات والايضاحات:

بدأ إستخدام الملاحظات أو التعليقات الايضاحية المرفقة بالقوائم المالية يزداد في الآونة الأخيرة، وذلك كوسيلة لايضاح بعض الحقائق الهامة المتعلقة بعناصر معينة غير ظاهرة بطريقة سليمة في القوائم. ولكن يجب أن يكون واضحاً أن هذا الاجراء لا ينبغي بحال من الأحوال أن يكون بديلا عن التصوير السليم للميزانية أو التقييم السليم لعناصر الأصول والخصوم. وإذا استخدمت الملاحظات بطريقة سليمة لاستكمال المعلومات الظاهرة في القوائم المالية، فانها لن تكون فقط مفيدة، بل وربما كانت الوسيلة الوحيدة لتوفير الايضاح أو الشرح الخاص ببعض العناصر، أو توفير بعض المعلومات الخاصة بموقف معين يؤثر على المركز المالي للمنشأة.

٥ ـ د ـ الجداول المرفقة:

في بعض الحالات قد تتعارض الرغبة في إظهار بعض التفاصيل الخاصة بعناصر

معينة مع ضرورة العرض المختصر للميزانية، في مثل هذه الحالات يمكن إظهار المفردة المعينة بصورة مختصرة أو مجمعة في الميزانية، وإيضاح تفاصيلها في كشوف مرفقة. فعلى سبيل المثال قد تظهر بضاعة آخر المدة كرقم واحد في الميزانية العمومية مع إظهار محتوياتها أو تفاصيلها كمواد أولية، إنتاج تحت التشغيل، وبضاعة أمانة، وبضاعة تامة الصنع في جدول مرفق بالميزانية. ويساعد هذا الاجراء بلا شك على توفير المعلومات في صورة مختصرة لمن يرغب في ذلك، أما المعلومات التفصيلية التي قد يحتاج إليها الدارسين والمحللين فتكون موجودة بالقوائم والكشوف المرفقة بالقوائم المالية.

٦ ـ شكل الميزانية العمومية:

يوجد عدة طرق لعرض الميزانية العمومية، وليس من الممكن تفضيل أي منها على الآخر، إنما بصفة عامة ينبغي أن يكون الهدف هو الوضوح والافصاح التام عن جميع الحقائق المادية. ولا شك أنه يوجد طرق عديدة لتحقيق هذه الأهداف، كما ينبغي باستمرار تشجيع التجربة في هذا المجال. فعلى سبيل المثال يكون من المرغوب فيه أن تكون العناوين الرئيسية في الميزانية معبرة قدر الامكان، فالأصول يمكن أن يطلق عليه «الممتلكات ، والخصوم يطلق عليها «المطوبات»، كما أن حقوق الملكية يمكن ان توصف بأنها «مصادر الحصول على رأس المال».

كما ان ترتيب العناصر المختلفة في الميزانية قد يختلف من منشأة إلى أخرى. وسنعرض للملامح الرئيسية لطريقتين من طرق عرض الميزانية، وفي خلال الاطار العام لهاتين الطريقتين يمكن ان يكون هناك إختلافات ايضاً.

٦ ـ أ ـ الميزانية في شكل حساب:

ان الشكل التقليدي للميزانية هو في صورة حساب بحيث تظهر عناصر الأصول في الجانب الأيمن والالتزامات وحقوق الملكية في الجانب الأيسر.

ويجري العمل في الولايات المتحدة الامريكية وبعض الدول الأوروبية على ترتيب الأصول وفقاً لسيولتها بمعنى البدء بأكثر الأصول سيولة وهي النقدية ثم التسلسل إلى أن نصل إلى أقل الأصول سيولة وهي الأرض والأصول غير الملموسة. ولكن معظم الكتاب في العالم العربي يلتزمون بترتيب عكسي للترتيب السابق تماما، حيث يبدأ جانب الأصول بالأصول غير الملموسة، ثم الأصول طويلة الأجل الأخرى، وبعد ذلك الاستثمارات طويلة الأجل (الاستثمارات في الشركات التابعة مثلا)، ثم تأتي بعد ذلك الأصول المتداولة. أما في جانب الخصوم فالعنصر الذي يرد اولا هو حقوق الملكية، ثم الالتزامات طويلة الأجل، وأخيراً الالتزامات الجارية.

وجدير بالذكر أن المنشآت المالية في العالم العربي تتبع نفس ترتيب الميزانية الذي تستخدمه المنشآت التجارية والصناعية في الولايات المتحدة وبعض الدول الأوروبية، حيث تبدأ بأكثر الأصول سيولة وتنتهي بأقلها أو أصعبها من ناحية التحول إلى نقدية. والواقع أن هذا الاختلاف يرجع إلى طبيعة ونوع المشاكل التي ينبغي إبرازها، فالكتاب في الولايات المتحدة وبعض الدول الأجنبية يرون أن مشكلة السيولة هي المشكلة الرئيسية التي تواجه المشروعات ولهذا فهم يرون ضرورة البدء بأكثرة الأصول سيولة، اي الأصول التي يمكن إستخدامها في تمويل النشاط الجاري وفي سداد الالتزامات الجارية المستحقة، والتي سيتوقف عليها ما إذا كان المشروع سيستطيع الاستمرار من عدمه، وهذه النظرة بلا شك سليمة لأنه قد يمتلك المشروع كمية هائلة من الأصول طويلة الأجل إلا أن مركز السيولة فيه قد يكون في حالة سيئة جدا، ولهذا سنلتزم بهذا الترتيب في هذا الكتاب.

وتظهر الميزانية العمومية وفقاً لهذا الترتيب على الصورة الواردة في الصفحات التالية:

شركة

الميزانية

في ٣١/١٢/

الأصول

أصول متداولة		
نقدية بالصندوق والبنوك		٢٤٥٠٠٠
إستثمارات قصيرة الأجل		
بالتكلفة (القيمة السوقية ١١٠٠٠٠)		١٠٠٠٠٠
اوراق قبض		١٢٥٠٠٠
أرصدة مستحقة على العملاء	٤٢٥٠٠٠	
مخصص الديون المشكوك فيها	٢٢٠٠٠	٤٠٣٠٠٠
مخزون (بالقيمة الأقل من		
متوسط التكلفة او السوق)		٢٨٠٠٠٠
مدفوعات مقدمة قصيرة الأجل		٣٠٠٠٠
مجموع الأصول المتداولة		١١٨٣٠٠٠
استثمارات :		
حصة في رأس مال شركة تابعة		٥٢٠٠٠٠
أصول طويلة الأجل		

	القيمة الأصلية	مجمع الاهلاك أو النفاذ	القيمة الدفترية	
أراضي	١٢٠٠٠٠٠	—	١٢٠٠٠٠٠	
مباني	٥٤٠٠٠٠٠	٢٢٠٠٠٠٠	٢٢٠٠٠٠٠	
تركيبات	٢٦٠٠٠٠٠	١٣٠٠٠٠٠	١٣٠٠٠٠٠	
موارد طبيعية	١٨٠٠٠٠٠	٦٨٥٠٠٠	١١١٥٠٠٠	
المجموع	١١٠٠٠٠٠٠	٥١٨٥٠٠٠		٥٨١٥٠٠٠

أصول غير ملموسة		
تكاليف تنظيم وتأسيس	١٠٠٠٠٠	
حقوق إختراع	١٢٠٠٠٠	
مدفوعات مقدمة طويلة الأجل	٤٠٠٠٠	
		٢٦٠٠٠٠
	مجموع الأصول	٧٧٧٨٠٠٠

الألمنيوم المصرية
العمومية
١٩٧٥

الخصوم (الالتزامات)

البيان			
الالتزامات الجارية			
ديون طويلة الأجل: الجزء المستحق خلال العام			١٠٠٠٠٠
مبالغ مستحقة للموردين			٢٢٠٠٠٠
مصروفات مستحقة			٦٠٠٠٠
الضرائب المقدرة المستحقة			١٢٠٠٠٠
توزيعات مستحقة			٨٠٠٠٠
مدفوعات مقدمة من العملاء			٢٠٠٠٠
مجموع الخصوم المتداولة			٦٠٠٠٠٠
إلتزامات طويلة الأجل			
سندات ٤٪ مستحق في . .			
القيمة المستحقة	٥٠٠٠٠٠		
يخصم: الخصم غير المستهلك	٢٠٠٠٠	٤٨٠٠٠٠	
المبلغ المستحق خلال سنة (اعتبر خصوم متداولة)		١٠٠٠٠٠	
مستحق في سنوات تالية		٣٨٠٠٠٠	
قرض طويل الأجل		٢٢٠٠٠٠	٦٠٠٠٠٠
مجموع الالتزامات			١٢٠٠٠٠٠
حقوق الملكية			
رأس المال المدفوع			
أسهم ممتازة مجمعة للأرباح ٦٪ قيمة أسمية ١٠٠ جنيه للسهم يرد بمبلغ ١٠٥ جنيه المصرح به والمصدر ٩٥٠٠ سهم			٩٥٠٠٠
رأس مال الأسهم العادية قيمته الاسمية ٥ جنيه) المصرح به والمصدر٨٠٠٠٠٠ سهم)			٤٠٠٠٠٠
المدفوع زيادة عن القيمة الاسمية			
على الأسهم الممتازة.		٩٥٠٠٠	
على الأسهم العادية.		٨٠٠٠٠٠	٨٩٥٠٠٠
مجموع رأس المال المدفوع			٥٨٤٥٠٠٠
الأرباح المحجوزة في المنشأة			
أرباح محجوزة غير مخصصة		١٣٣٠٠٠	
مخصصة لما يلي:			
للتوسعات		٤٠٠٠٠٠	
لهبوط أسعار البضائع		٢٠٠٠٠٠	
مجموع الأرباح المحجوزة			٧٣٣٠٠٠
مجموع حقوق الملكية			٦٥٧٨٠٠٠
مجموع الخصوم			٧٧٧٨٠٠٠٠

٦ ـ ب ـ الميزانية العمومية في شكل تقرير.

يعتبر تصوير الميزانية في شكل تقرير مالي أحد الأشكال الشائعة الاستخدام في الوقت الحاضر، وفي هذا التقرير يظهر رأس المال العامل كمفردة مستقلة كما تظهر العلاقة بين صافي الأصول وبين حقوق الملكية بصورة واضحة، كما يتضح من القائمة التالية، وذلك باستخدام نفس الأرقام الواردة في الميزانية السابق عرضها في شكل حساب:

شركات منتجات الألمنيوم المصرية

الميزانية العمومية في ٣١/ ١٢/ ١٩٧٥

في شكل تقرير مالي.

البيان	المبلغ
صافي الأصول والتي يستثمر فيها رأس المال	
الأصول الجارية (المتداولة)	
نقدية بالصندوق والبنوك	٢٤٥٠٠٠
إستثمارات قصيرة الأجل بالتكلفة (القيمة السوقية ١١٠٠٠٠ جنيه)	١٠٠٠٠٠
أوراق قبض وأرصدة مستحقة على العملاء بعد خصم ٢٢٠٠٠ جنيه كمخصص الديون المشكوك فيها.	٥٢٨٠٠٠
مخزون (بمتوسط التكلفة أو السوق أيهما اقل) ومدفوعات مقدمة.	٣١٠٠٠٠
مجموع الأصول المتداولة (بعده):	١١٨٣٠٠٠

البيان		
مجموع الأصول المتداولة (ما قبله)		١١٨٣٠٠
يطرح الخصوم المتداولة		
الجزء المستحق من السندات	١٠٠٠٠٠	
المستحق للموردين والمصروفات المستحقة	٢٨٠٠٠٠	
الضرائب المستحقة	١٢٠٠٠٠	
توزيعات مستحقة	٨٠٠٠٠	
التزامات قصيرة الأجل أخرى ومدفوعات مقدمة من عملاء.	٢٠٠٠٠	
مجموع الالتزامات المتداولة		٦٠٠٠٠٠
صافي رأس المال العامل		٥٨٣٠٠٠
إستثمارات في شركات تابعة.		٥٢٠٠٠٠
أصول طويلة الأجل وموارد طبيعية (بعد إستبعاد ٥١٨٥٠٠٠ جنيه للاهلاك والنفاذ).		٥٨١٥٠٠٠
تكاليف تأسيس وحقوق إختراع ومدفوعات مقدمة.		٢٦٠٠٠٠
مجموع صافي رأس المال العامل والأصول غير الجارية		٧١٧٨٠٠٠
يطرح إلتزامات طويلة الأجل		
سندات تستحق بواقع ١٠٠٠٠٠ جنيه سنويا (بعد استبعاد خصم قدره ٢٠٠٠٠ جنيه).	٣٨٠٠٠٠	
قرض طويل الأجل.	٢٢٠٠٠٠	٦٠٠٠٠٠
مجموع صافي الأصول التي يستثمر فيها رأس المال.		٦٥٧٨٠٠٠

مصادر رأس المال

			١ ــ رأس المال المدفوع:
			(١) أسهم ممتازة مجمعة للأرباح ٦٪ القيمة الاسمية ١٠٠ جنيه القيمة عند الرد ١٠٥ جنيه.
٩٥٠٠٠٠			(المصرح به والمصدر ٩٥٠٠ سهم)
			(٢) الأسهم العادية قيمة إسمية ٥ جنيه
٤٠٠٠٠٠٠			(المصرح به والمصدر ٨٠٠٠٠٠ سهم)
٨٩٥٠٠٠			(٣) المدفوع زيادة عن القيمة الاسمية (علاوة الاصدار). منها ٩٥٠٠٠ على الأسهم الممتازة و ٨٠٠٠٠٠ على الأسهم العادية.
٥٨٤٥٠٠٠			مجموع رأس المال المدفوع
			ب ــ الأرباح المحجوزة
	١٣٣٠٠٠		الأرباح المحجوزة غير المخصصة
			الأرباح المحجوزة المخصصة
		٤٠٠٠٠٠	للتوسعات
٧٣٣٠٠٠	٦٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	الانخفاض اسعار المخزون
			مجموع الأرباح المحجوزة
٦٥٧٨٠٠٠			مجموع حقوق الملكية

واضح ان هذه القائمة تظهر بوضوح صافي الأصول التي تستثمر فيها حقوق الملكية وعناصرها المختلفة، كما تظهر أيضاً حقوق الملكية المستثمرة في هذه الأصول الصافية، وتعتبر القائمة السابقة ترتيباً لمعادلة المحاسبة الرئيسية التي تأخذ شكل:

الأصول ـ الالتزامات= حقوق الملكية.

وقد عرضنا لبعض البيانات في التقرير السابق بشكل مختصر، وإستخدمنا الأرقام الصافية مع توضيح المخصوم منها بين قوسين، وذلك لايضاح وسائل العرض المختلفة المستخدمة بواسطة المحاسبين، وهذا التلخيص وطريقة العرض لا ترتبط بهذا النوع من القوائم وإنما يمكن ان تظهر في أي شكل من اشكال القوائم.

وتعتبر الميزة الرئيسية للتقرير السابق هي إظهار صافي رأس المال العامل كمفردة مستقلة، وهي من البيانات التي ينبغي على القاريء تحديدها بنفسه إذا كانت الميزانية معروضة في شكل حساب. ولكن هذه الميزة تكون على حساب عدم إظهار مجموع الأصول في هذا التقرير والتي ينبغي أن يقوم القاريء بتحديده إذا كان في حاجة اليه. وخلاصة القول فانه لا يوجد أسس معينة يمكن على أساسها تفضيل اي طريقة للعرض على الأخرى فكلاهما له مزاياه وعيوبه، كما أن كلاهما يتمشى مع الأهداف الرئيسية الخاصة بالاعداد والتصوير السليم للقوائم المالية.

٧ ـ قائمة الأرباح المحجوزة:

يصرف النظر عن الأسلوب المستخدم في عرض المركز المالي، فان قائمة الأرباح المحجوزة التي توضح التطورات التي حدثت لتلك الأرباح تعتبر جزءاً رئيسياً من الميزانية العمومية. وفي الحالات التي تكون فيها العناصر أو التطورات بالنسبة للأرباح المحجوزة محدودة فانها قد تظهر في صلب الميزانية، كما أن قائمة الأرباح المحجوزة قد تدمج في بعض الحالات مع قائمة الدخل على نحو ما سبق أن ذكرنا في الباب السابق. وعموماً فان قائمة الأرباح المحجوزة توضح أرصدة أول المدة والاضافات وتستعبد منها التوزيعات وأي تخصيص للأرباح والصافي هو الرصيد الذي سيظهر في الميزانية، وذلك مع إظهار التطورات في الأرباح غير الموزعة المخصصة (الاحتياطيات) وذلك على الصورة الواردة في الجدول التالي:

شركة منتجات الالمنيوم المصرية
قائمة الأرباح المحجوزة عن السنة
المنتهية في ٣١/١٢/١٩٧٥

البيان	الأرباح غير المخصصة	الأرباح المخصصة لانخفاض اسعار المخزون	الأرباح المخصصة للتوسعات
	جنيه	جنيه	
رصيد أول الفترة	٤٣٠٠٠	٢٥٠٠٠٠	—
أرباح العام	٥٢٠٠٠٠		—
المحول من الاحتياطات	٥٠٠٠٠	(٥٠٠٠٠)	—
	٦١٣٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	—
التوزيعات المعلنة:			
على الأسهم الممتازة	٣٠٠٠٠		
على الأسهم العادية	٥٠٠٠٠		
للاحتياطات	٤٠٠٠٠٠		٤٠٠٠٠٠
أرصدة آخر المدة	١٣٣٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	٤٠٠٠٠٠

٨ ـ القوائم المالية المقارنة:

إقتصرت القوائم السابق عرضها على البيانات الخاصة بسنة واحدة فقط أو التي تصور الوضع في تاريخ او نقطة زمنية واحدة فقط، ولكن من المرغوب فيه دائماً اظهار الأرقام المقارنة التي تخص سنة سابقة على الأقل، وذلك للمساعدة في تفسير وتحليل القوائم المالية، مما يؤدي إلى زيادة منفعة التقارير المالية، كما تؤدي الأرقام المقارنة الى توضيح طبيعة وإتجاهات التغييرات الجارية المؤثره على أعمال المشروع. إن ارقام أكثر من فترة محاسبية تكون بلا شك أكثر دلالة عما لو عرضنا فقط ارقام فترة واحدة، ذلك لأن ارقام فترة واحدة انما تمثل مقطع زمني قصير من حياة المشروع المستمرة.

أسئلة وتمارين على الفصل السادس

أولاً: الأسئلة النظرية:

١ ـ هل تعتبر قائمة المركز المالي ذات دلالة كاملة أم لا؟ ما هي العوامل التي تؤثر على دلالة قائمة المركز المالي؟

٢ ـ إشرح الفروض المحاسبية التي ينعكس أثرها على قائمة المركز المالي.

٣ ـ ما هو المقصود برأس المال العامل؟ وما هي العوامل المؤثرة عليه؟ وماذا تعني زيادة أو نقص رأس المال العامل في المنشأة؟

٤ ـ ما هو معيار التفرقة بين الأصول الجارية والأصول غير الجارية؟

٥ ـ إذكر خمسة أنواع من الأصول الجارية (المتداولة) وخمسة أنواع من الأصول غير الجارية.

٦ ـ كيف تظهر عناصر الأصول في الميزانية؟ وكيف تظهر الإلتزامات وحقوق الملكية؟

٧ ـ فرق بين الإلتزامات الحقيقية والإلتزامات العرضية، وبين كيف تظهر كل منهما في الميزانية العمومية مع التمثيل.

٨ ـ يمكن أن نقسم الأصول من ناحية التقييم إلى أصول نقدية وأصول منتجة، ما هي علاقة طرق التقييم المستخدمة بالنسبة لهذين النوعين من الأصول وقياس الدخل والمصروفات؟

٩ ـ أصدرت إحدى الشركات ما قيمته ١٠٠٠٠٠٠ جنيه سندات ٥٪ وقد حصلت فقط على ٩٨٠٠٠٠ جنيه (هناك خصم إصدار قدره ٢٠٠٠٠ جنيه).

ويمكن للشركة رد تلك السندات في أي وقت بمبلغ ١٠٣٠٠٠٠ جنيه. وقد ثار الجدل حول التقييم السليم لتلك السندات في الميزانية، فمن المسؤولين من يرى إظهارها بمبلغ ٩٨٠٠٠٠ جنيه، وآخرين يرون إظهارها

بمبلغ ١٠٠٠٠٠٠ جنيه، والرأي الأخير يرى إظهارها بمبلغ ١٠٣٠٠٠٠ جنيه، على أساس أن هذه السندات يمكن إستدعائها في أي وقت. ما هو الفرض المحاسبي الأساسي الذي يحكم هذا الموقف؟ ما هو الرأي الذي تؤيده؟ ولماذا؟

١٠ ـ حققت إحدى شركات التضامن ربحاً قدره ٣٠٠٠٠ جنيه يوزع مناصفة بين الشريكين ياسر وحسام، وسيدفع كل منهم ضرائب على أرباحه في شركة التضامن مبلغاً قدره ٤٦٠٠ جنيه، ويرى أحد الشركاء أنه يمكن أن يظهر في حسابات شركة التضامن إلتزام ضريبي قدره ٩٢٠٠ جنيه، على أساس أن كل شريك سيسحب من الشركة مبلغاً كافياً لسداد ضريبة الدخل عليه، ما هو الفرض المحاسبي الذي يحكم هذا الموقف؟ وما هو رأيك ولماذا؟

١١ ـ بين أوجه الخطأ والصواب في العبارات التالية بإختصار:

ـ يمكن إعداد قائمة دخل جيدة دون أن يكون هناك إهتمام بقوائم المركز المالي.

ـ تظهر الأصول السائلة في الميزانية بقيمة تقترب من قيمتها الحالية اما الأصول طويلة الأجل فتظهر بالتكلفة التاريخية.

ـ تظهر الإلتزامات الجارية بقيمتها الحالية في الميزانية.

ـ لا يؤثر فرض إستمرار المشروع إطلاقاً على قوائم المركز المالي.

ـ يؤثر فرض الوحدة المحاسبية على قوائم المركز المالي، أما غرض القياس النقدي فهو عديم التأثير على تلك القوائم.

ـ لا ينبغي الافصاح عن الحوادث الهامة طالما أنها وقعت بعد تاريخ الميزانية وقبل نشرها.

ـ الخصوم الجارية هي تلك الخصوم التي قد تتطلب أو لا تتطلب أصول جارية لتسويتها في الفترة القصيرة.

الأصول الجارية هي التي ستتحول إلى نقدية خلال سنة أو أقل.

ـ تعتبر الإستثمارات في أوراق مالية من الأصول المتداولة بصفة عامة.

ـ لا تختلف الإلتزامات العرضية عن الإلتزامات الفعلية.

ـ حسابات تقييم الأصول والخصوم لا تختلف عن حسابات الأصول والإلتزامات المقابلة.
ـ يتوقف إظهار حقوق الملكية في الميزانية على الشكل القانوني للمنشأة.
ـ الميزانية العمومية المعدة في شكل تقرير مالي تتمشى مع مستويات الإفصاح ومعاييره بشكل أكبر من الميزانية المعدة في شكل حساب.
ـ القوائم المالية المقارنة تكون مفيدة في أغراض التحليل المالي.

ثانياً: التمارين:

التمرين الاول:

فيما يلي الأرصدة التي ظهرت في دفتر الأستاذ العام لشركة الشمس للمعادن في ١٩٧٥/١٢/٣١: ٤٣٩٤٥٠ جنيه موردون ومصروفات مستحقة، ٤٠٨٠٠٠ جنيه عملاء، ٥٥٢٠٠٠ جنيه مجمع إهلاك عن المباني والتركيبات، ٥٢٠٠ جنيه مخصص الديون المشكوك فيها، ٢٤٣٨٠٠٠ جنيه مباني وتركيبات (بالتكلفة)، ١٦٢٣٠٠ جنيه نقدية، ٧٥٠٠٠ جنيه مطالبات عن تعويضات تم الاتفاق على دفعها مع شركة التأمين، ١٢٥٠٠٠٠ جنيه رأس المال الأسهم العادية (١٢٥٠٠٠ سهم قيمة السهم ١٠ جنيه)، ٢٠٣٠٠ جنيه ودائع من العملاء، ٤٤٥٠٠ جنيه توزيعات ارباح مدفوعة خلال العام، ٥٧٣٠٠٠ جنيه مخزون (بالتكلفة وارد أو لا صادر أولا) ٨٨١٥٠ جنيه صافي الربح من واقع ملخص قائمة الدخل، ٢٦٠٠٠ جنيه ضرائب مستحقة ٣٧٩٠٠ جنيه أراضي، ٨٧٥٠٠ جنيه إستثمارات قصيرة لأجل، ٣٢٥٠٠٠ جنيه أسهم ممتازة (القيمة الاسمية للسهم ١٠ جنيه ١٤٧٥٠٠ جنيه علاوة إصدار الأسهم العادية، ٢٣١٢٠٠ جنيه تكاليف أبحاث وتطوير مؤجلة، ٨٧٥٠٠ جنيه إحتياطي رد الأسهم الممتازة (١٢٥٠٠ جنيه مضافة خلال العام الحالي)؟ جنيه الأرباح غير الموزعة في بداية السنة، ١٠٠٠٠٠٠ جنيه سندات ٦٪ (١٢٥٠٠٠ جنيه تستحق في أول أكتوبر كل عام)، ٤٨٣٥٠ جنيه علاوة إصدار السندات، ١٢٠٠٠ جنيه إيجارات العقارات المملوكة غير المحققة.

المطلوب:

إعداد الميزانية العمومية للمنشأة في صورة صالحة للنشر وقائمة الأرباح المحجوزة من واقع البيانات السابقة.

التمرين الثاني:

فيما يلي الأرصدة التي ظهرت في دفتر الأستاذ العام لمنشأة التعاون الأنتاجي في ١٩٧٥/١٢/٣١.

جنيه	
٩٦٢٠٠	موردون.
٢٧٩٦٠	مستحقات.
٢٤٩١٤٠	إهلاك مجمع على المباني والتركيبات
٨٤٩٨٠	نقدية.
٤٨٠٠٠٠	راس مال الأسهم العادية (القيمة الأسمية ١٠ جنيه)
٣٧١٠٠٠	سندات ٥٪ مستحقة خلال ١٠ سنوات.
١٦٧٢٠	خصم إصدار السندات.
٥٢٧٠٠	توزيعات مدفوعة
٢٩٨٤٠	مصروفات «مدفوعة، مقدما.
٧٩٥٨٠	ضرائب مستحقة.
١١٨٨٠٠	منتجات تامة ونصف مصنوعة (متوسط التكلفة)
١٦٥٠٠٠	شهرة المحل بعذ استبعاد الخفض السنوي في قيمتها.
١٠٨٨٠٠	اراضي.
٣٤٠٩٤٠	نفقات تطوير وتحسينات طويلة الاجل
٤٩٩٤٠	اوراق دفع
٧٣٠٠٠	حقوق إختراع
٦٤٣٦٠٠	مباني وتركيبات
٥٩٧٢٠	مواد خام (متوسط التكلفة)
٣٨٢٨٠٠	ارباح محجوزة اول العام.

١٢٣٧٤٠ عملاء بعد استبعاد مخصص الديون المشكوك فيها.

١٠٠٠٠٠ إستثمارات قصيرة الأجل

؟؟ ارباح العام

المطلوب:

تصوير الميزانية العمومية في شكل تقرير مالي بحيث توضح رأس المال العامل وصافي الأصول كأرصدة في القائمة.

التمرين الثالث:

فيما يلي ميزانية مجمعة بصورة مختصرة جدا لشركة السيارات المصرية بتاريخ ١٩٧٥/١٢/٢١:

الأصول		الخصوم	
٤٨٠٠٠٠	أصول متداولة (جارية)	٢٢٥٠٠٠	خصوم متداولة
٣٨٢٠٠٠٠	اصول غير متداولة	١٢٥٠٠٠٠	خصوم طويلة الأجل
		٢٤٠٠٠٠٠	رأس المال المدفوع
		٤٢٥٠٠٠	الأرباح المحجوزة
٤٣٠٠٠٠٠		٤٣٠٠٠٠٠	

وفيما يلي بعض الملاحظات التي أمكن الحصول عليها نتيجة لمراجعة تلك الأرصدة:

١ ـ تتضمن الخصوم طويلة الأجل مبلغ ١٢٥٠٠٠ جنيه مستحقة خلال العام التالي مباشرة.

٢ ـ تتضمن الخصوم المتداولة بمبلغ ٦٢٥٠٠ جنيه توزيعات ارباح مقترحة، كما تتضمن تلك الإلتزامات مبلغ ٢١٠٠٠ جنيه إلتزامات عارضة.

٣ ـ تتضمن الأصول طويلة الأجل مبلغ ٨٠٠٠٠ جنيه قيمة خصم إصدار الخصوم طويلة الأجل (سندات).

٤ ـ تتضمن الإلتزامات طويلة الأجل ٤٠٠٠٠٠ جنيه قيمة إحتياطي رد الأسهم الممتازة.

٥ ـ تتضمن الأرباح المحجوزة مبلغ ٣٢٠٠٠ جنيه قيمة إيجارات محصلة مقدماً على مباني مملوكة للشركة.

٦ ـ باعت المنشأة اصل مستهلك بالكامل بمبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه ورحلت القيمة إلى حساب المباني والتركيبات.

٧ ـ تم إجراء مقاصة بين المدفوعات المقدمة للموردين وقدرها ١٨٠٠٠ جنيه وبين أرصدة الموردين العادية.

٨ ـ تتضمن الأصول المتداولة مبلغ قدره ١٠٠٠٠٠ جنيه استثمارات في شركات تابعة.

المطلوب:

إجراء التعديلات اللازمة على الأرصدة السابقة نتيجة لتلك الملاحظات، وإعادة تصوير الميزانية العمومية بطريقة سليمة.

التمرين الرابع:

فيما يلي ميزان المراجعة المستخرج من دفاتر إحدى شركات صيانة السيارات جنرال موتورز مصرفي ١٩٧٥/١٢/٣١:

منه	له	
٦٥٠٠		نقدية بالصندوق والبنك
١٦٠٠٠		عملاء
	٢٠٠٠	مخصص ديون مشكوك فيها
١٠٠٠		تأمين مقدم
٣٠٠٠٠		قطع غيار ومهمات
٢٠٠٠٠		أراضي

٦٠٠٠٠		مباني الورشة
٩٠٠٠٠		آلات وتركيبات
	٣٠٠٠٠	مخصص إهلاك الآلات والتركيبات
	١١٥٠٠	موردون
	٣٠٠٠٠	قرض برهن المباني
	٨٠٠٠٠	رأس المال المدفوع
	١٣٤٠٠	أرباح محجوزة
	١١٠٠٠٠	مبيعات قطع غيار وخدمات
	٢٠٠٠	إيرادات متنوعة
٦٠٠٠		مرتبات وأجور إدارية
٢٢٠٠٠		مرتبات وأجور عمال الصيانة
٥٠٠٠		صيانة المباني والتركيبات
٩٠٠٠		مصاريف إدارية
٦٠٠٠		إضاءة ووقود وقوى محركة
٢٥٠٠		تكاليف غير مباشرة مختلفة
٩٠٠		فائدة على الرهن
٤٠٠٠		ضرائب
٢٧٨٩٠٠	٢٧٨٩٠٠	

فإذا علمت:

١ ـ تبلغ الديون المحتمل عدم تحصيلها بموجب فحص حسابات العملاء ١٢٠٠ جنيه.

٢ ـ يقدر التأمين غير المستنفذ بمبلغ ٤٠٠ جنيه.

٣ ـ تبلغ قيمة قطع الغيار والمهمات الموجودة في آخر المدة ١٠٠٠ جنيه.

٤ ــ تستهلك المباني بمعدل سنوي قدره ٢٪، والآلات والتركيبات بمعدل قدره ١٠٪ باستخدام طريقة القسط الثابت.

٥ ــ تقدر الأجور المستحقة في نهاية المدة بمبلغ ١٨٠٠ جنيه، منها ١٠٠٠ جنيه مرتبات وأجور إدارية، ٥٠٠ جنيه مرتبات وأجور عمال الصيانة، ٣٠٠ جنيه أجور غير مباشرة أخرى.

٦ ــ تبلغ فائدة القرض المستحقة ٩٠٠ جنيه حتى تاريخ الميزانية.

٧ ــ تقدر الضرائب المستحقة غير المسجلة بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه.

المطلوب:

إعداد قيود التسوية اللازمة وتصوير قائمة الدخل وقائمة المركز المالي كما تظهر في ١٩٧٥/١٢/٣١.

التمرين الخامس:

(أ) فيما يلي بعض الأرصدة التي ظهرت في دفاتر أحدى المنشآت في ٨٠/١٢/٣١:

١٠٠٠٠٠ حنيه مباني، ٣٠٠٠٠ جنيه مخصص أهلاك مباني، ٢٠٠٠٠٠ جنيه أراضي، ٨٠٠٠٠٠ جنيه آلات، ١٢٠٠٠٠ جنيه مخصص اهلاك آلات، ١٠٠٠٠٠ جنيه مخزون مواد ومهّمات، ٨٠٠٠٠ جنيه مخزون انتاج تحت التشغيل، ٣٠٠٠٠ جنيه مخزون إنتاج تام ٥٠٠٠٠ جنيه حملة اعلانية، ٨٠٠٠٠ جنيه نفقات اصلاحات جوهرية للمباني، ٣٠٠٠٠ جنيه مصروفات مقدمة، ٤٠٠٠٠ جنيه إيرادات تحت التحصيل، ٢٠٠٠٠٠ جنيه عملاء، ٤٠٠٠٠ جنيه مخصص ديون مشكوك فيها، ٧٠٠٠٠ جنيه أوراق قبض (يوجد ٢٠٠٠٠ جنيه أوراق قبض مخصومة)، ٢٠٠٠٠٠ جنيه راس المال، ١٠٠٠٠٠ جنيه احتياطيات، ٥٠٠٠٠ جنيه مخصص طوارىء، ٤٠٠٠٠ جنيه أرباح مرحلة، ٤٠٠٠٠٠ جنيه اقساط شراء آلات يستحق منها خلال العام التالي ٨٠٠٠٠ جنيه، ٥٠٠٠٠٠ جنيه سندات تستهلك بمعدل ٥٠٠٠٠ جنيه سنوياً، ١٥٠٠٠٠ جنيه موردون، ٥٠٠٠٠

جنيه مخصص ضرائب، ١٠٠٠٠ جنيه فوائد مستحقة، ٤٠٠٠٠ جنيه ايرادات محصلة مقدماً، ٢٠٠٠٠٠ جنيه قروض طويلة الاجل.

المطلوب: تحديد راس المال العامل لهذه المنشأة.

ب - فيما يلي الارصدة التي ظهرت في دفتر الاستاذ العام لاحدى المنشآت في ١٩٧٧/١٢/٣١: بعد التسويات الجردية:

٩٦٢٠٠ موردون، ٢٧٩٦٠ مستحقات، ٢٤٩١٤٠ اهلاك مجمع على المباني والتركيبات، ٨٤٩٨٠ نقدية، ٤٨٠٠٠٠ راس مال الأسهم العادية (القيمة الاسمية ١٠ جنيه) ٣٧١٠٠٠ سندات ٥٪ تستحق خلال عشر سنوات، ١٦٧٢٠ خصم اصدار السندات، ٥٢٧٠٠ توزيعات مدفوعة، ٢٩٨٤٠ مصروفات مدفوعة مقدما، ٧٩٥٨٠ ضرائب مستحقة، ١١٨٨٠٠ منتجات تامة ونصف مصنوعة (متوسط التكلفة) ١٦٥٠٠٠ شهرة المحل بعد استبعاد الخفض السنوي في قيمتها، ١٠٨٨٠٠ اراضي، ٣٤٠٩٤٠ نفقات تطوير وتحسينات طويلة الاجل، ٤٩٩٤٠ اوراق الدفع، ٧٣٠٠٠ حقوق اختراع، ٦٤٣٦٠٠ مباني وتركيبات، ٥٩٧٢٠ مواد خام (متوسطة التكلفة). ٣٨٢٨٠٠ ارباح محجوزة اول العام، ١٢٣٧٤٠ عملاء بعد استبعاد مخصص الديون المشكوك فيها، ١٠٠٠٠٠ استثمارات قصيرة الاجل؟؟؟ ارباح العام.

المطلوب: تصوير الميزانية العمومية في شكل تقرير مالي يوضح راس المال العامل وصافي الاصول.



الفصل السابع

في
جرد وتقييم الأصول السائلة
(نقدية وإستثمارات قصيرة الأجل
ـ متحصلات ـ اوراق قبض)

١ ــ مقدمة:

عرضنا في الفصل السابق للميزانية العمومية وكيفية عرضها وعناصرها المختلفة وأشكالها المختلفة، وإلتزمنا في ترتيبها بما يجري عليه العمل في الولايات المتحدة وبعض الدول الأوروبية، حيث يبدأ هذا إلترتيب بأكثر الأصول سيولة وتتدرج الأصول وفقاً لسهولة تحويلها إلى نقدية، حتى تصل في النهاية إلى الأصول غير الملموسة التي يكون من الصعب جداً تحويلها إلى نقدية دون تصفية أعمال المشروع وستتناول في هذا الفصل وفي مجموعة من الفصول التالية مناقشة مشاكل جرد وتقييم الأصول المختلفة وفقاً لترتيبها في الميزانية، ثم تنتقل بعد ذلك لمشاكل جرد وتقييم الالتزامات سواء طويلة أو قصيرة الأجل وأخيراً نعرض لموضوع حقوق الملكية.

ويختص هذا الفصل بطبيعة الحال بمناقشة مشاكل جرد وتقييم أكثر الأصول سيولة وهي النقدية والأرصدة التي لها طبيعة النقدية، وأرصدة المتحصلات وأوراق القبض، على أن نتناول باقي الأصول تباعا في الفصول التالية.

٢ ــ النقدية:

النقدية هي وسيلة التداول التي تقبلها البنوك للايداع وللاضافة للجانب الدائن لحساب المودع وتشتمل النقدية على العملة الورقية والمعدنية، وأوامر الدفع، والشيكات، والنقدية المودعة لدى البنوك. ومن العناصر التي تكون دائماً

في حيازة أمين الصندوق بالمنشأة طوابع البريد وطوابع الدمغة، وقد تختلط هذه العناصر بالنقدية، ولكنها ينبغي أن تعالج بصفة مستقلة كأصل من أصول المنشأة «طوابع بريد ودمغة»، على أن يرحل الجزء المستخدم منها دورياً إلى حساب مصروفات البريد والدمغة، والذي سيحمل على حسابات النتيجة في نهاية الفترة المالية.

ولا تعتبر الابداعات لأغراض معينة خارج المنشأة من الأرصدة النقدية، فالأموال المجمعة لدى أحد البنوك أو غيرها من منشآت الائتمان والمخصصة لرد السندات، والتي لا تكون تحت رقابة المنشأة لا تعتبر من الأصول المتداولة. كما ان الايداعات الخاصة بالحصول على تجهيزات آلية لا تعتبر أصول متداولة كذلك، على أساس أنها غير مخصصة للوفاء بالالتزامات الجارية، مثال ذلك العرابين أو التحويلات المدفوعة للحصول على آلات أو غيرها.

وتعتبر حسابات الودائع بالبنوك بمثابة إستثمارات مؤقتة وليس نقدية ذلك لأنها ليست قابلة للسحب بطريقة فورية، *أما بالنسبة لودائع التوفير فانها يمكن ان* تعالج باعتبارها نقدية على أساس أنه يمكن سحبها في أي لحظة. كما يدخل ضمن أرصدة النفدية بالمنشأة النقدية المخصصة للقيام ببعض المصروفات الصغيرة في صندوق المصروفات النثرية بالمنشأة.

وخلاصة القول ان المعيار المستخدم بصفة عامة لادراج اي عنصر من العناصر ضمن أرصدة النقدية، هو أن يكون هذا العنصر وسيلة للتبادل، وأن يكون متاح بصورة فورية لسداد الالتزامات الجارية، كما أنه لا يكون خاضعاً لأي قيود عقدية قد تمنع الادارة من إستخدامه لمقابلة اي من إلتزاماتها.

٢ ــ أ ــ تخطيط وادارة الأرصدة النقدية.

تعتبر إدارة وتخطيط النقدية من الأنشطة الهامة بالنسبة لادارة المشروع، ذلك لأن النقدية هي الوسيلة التي يمكن عن طريقها الحصول على السلع والخدمات المختلفة اللازمة لأعمال المشروع، هذا بالاضافة الى أن تخطيط وإدارة هذا الأصل يعتبر ضرورياً لضمان عدم إساءة إستخدامه.

وتتركز إدارة النقدية في مجالين أساسيين، هما الموازنة النقدية التقديرية، والرقابة المحاسبية وتهدف إدارة النقدية بصفة عامة إلى تحقيق الأغراض التالية:

أ ــ ضمان وجود أرصدة نقدية كافية للقيام بأعمال المشروع.

ب ــ إستثمار اي أموال فائضة غير مطلوبة لأعمال المشروع أو لتوزيعها على أصحابه.

جـ ــ القضاء على إحتمالات السرقة أو التلاعب أو الاختلاس لتلك الأرصدة. وتعتبر الموازنة النقدية التقديرية وسيلة فعالة للتخطيط السليم للعمليات المستقبلة ولضمان وجود النقدية المطلوبة في الوقت المناسب، وبالقدر المطلوب بالضبط ودون زيادة كبيرة تسمح بوجود أرصدة نقدية عاطلة. كما تعتبر الرقابة المحاسبية مطلباً أساسياً لممارسة وظيفة التخطيط، وبالاضافة إلى ذلك فهي تهدف إلى ضمان إستخدام النقدية في أغراض المنشأة ومنع ضياعها أو تسربها أو إختلاسها. إن المحاسب يكون دائماً مسؤول عن رقابة وحماية جميع أنواع أصول المشروع، ولكن النقدية تثير بعض المشاكل الخاصة بها في مجال الرقابة وذلك نظراً لاحتمالات السرقة والضياع التي تتعرض لها بدرجة أكبر من غيرها من الأصول.

٢ ــ ب ــ الأرصدة النقدية الفرعية:

لتحقيق الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة للمشروع عادة تقوم الادارة بتحويل الأرصدة النقدية العاطلة إلى موارد منتجة وذلك عن طريق إستثمارها في الحصول على إستثمارات قصيرة الأجل يمكن تحويلها مباشرة إلى نقدية عند الحاجة إليها. وفي بعض الحالات قد تتبع المنشأة سياسة الاحتفاظ باستثمارات قصيرة الأجل بصفة دائمة، وذلك لوجود أرصدة نقدية عند الحاجة اليها، على أساس أن هذه الأوراق تكون قابلة للبيع بسرعة وبأسعار تكون عادة معروفة.

وتختلف تلك الاستثمارات في أوراق مالية قصيرة الأجل عن الاستثمارات في الشركات التابعة التي تحتفظ بها المنشأة بقصد تحقيق السيطرة على أعمال الشركات

الفرعية، فهذا النوع الأخير من الاستثمارات لا يمكن أن يعالج على أنه إستثمارات قصيرة الأجل. ويرجع السبب الرئيسي في الاختلاف بين هذين النوعين من الاستثمارات هو أنه حتى تتحقق السيطرة على الشركة التابعة فان حجم الاستثمارات فيها يكون كبيراً بدرجة تجعل تصفيته بطريقة فجائية سريعة غير ممكنة دون تحقيق خسائر كبيرة، وبالإضافة إلى ذلك فان عمليات المشروع ربما تعرضت لمشاكل نتيجة لتصفية تلك الاستثمارات في الشركات التابعة، وسنتعرض لهذا الموضوع عند دراسة موضوع الشركات القابضة والتابعة في الجزء الثالث من تلك السلسة.

وخلاصة القول أن الاستثمارات التي تحتفظ بها المنشأة بصفة مؤقتة كوسيلة لاستثمار الأرصدة النقدية، والتي تظهر في ميزانية المنشأة باسم استثمارات قصيرة الأجل ينبغي أن تكون قابلة للبيع بسهولة، ولا ينبغي أن تكون مشتراه بقصد تدعيم العلاقات مع المنشأة التي اصدرتها. ومن ناحية أخرى فانه ليس هناك حداً زمنياً للفترة التي تحتفظ فيها المنشأة بتلك الاستثمارات قصيرة الأجل، ويمكن تلخيص اسباب الاحتفاظ بتلك الاستثمارات على النحو التالي:

أ ــ زيادة العائد على الموارد المتاحة للمشروع.

ب ــ تخفيض مخاطر الخسائر المترتبة على تقلبات الأسعار.

وتستخدم السندات والأذون قصيرة الأجل عادة لتحقيق تلك الأغراض ذلك لأن تلك الأوراق على الرغم من أن سعر فائدتها يكون عادة محدود، الا أنها تكون عادة قابلة للتحويل إلى نقدية بسرعة وسهولة دون خسارة كبيرة، نظراً لعدم وجود تقلبات كبيرة في أسعارها. كما هو الحال بالنسبة للأسهم والتي عادة تكون التقلبات في أسعارها كبيرة.

ويتم إثبات الاستثمارات قصيرة الأجل، عند الحصول عليها، بالتكلفة أي بالقيمة التي تحملتها المنشأة في سبيل الحصول عليها (الثمن المدفوع مضافا الى ذلك اي تكاليف غير مباشرة أخرىٰ مثل السمسرة). وجدير بالذكر أن السندات

والأذون والتي يتم الحصول عليها بعد تاريخ دفع الفوائد تتكون من عنصرين، القيمة السوقية للورقة والفائدة عن الفترة من التاريخ السابق لدفعها حتى تاريخ شراء الورقة. وبناء على ذلك يمكن القول أن المنشأة حينما تحصل على سندات كاستثمارات قصيرة الأجل فهي تحصل على نوعين من الأصول، هما الورقة ذاتها والفائدة عليها من تاريخ الدفع السابق حتى تاريخ شراء السند، وينبغي فصل هذين العنصرين عند إجراء القيد الخاص بالحصول على تلك السندات وذلك لاعطاء صورة واضحة عن العمليات المتعلقة بتلك السندات، كما يتضح من المثال التالي:

في أول مارس سنة ١٩٧٥ قامت إحدى المنشآت بشراء ١٠٠٠ سند كاستثمار قصير الأجل، قيمة السند الاسمية ١٠٠ جنيه، وقد بلغ سعر شراء السند الواحد ١٠١,٢٥٠ جنيه، بالإضافة إلى ١٢٥ مليم مصاريف وسمسرة وعمولة تحملتها المنشأة عن كل سند فاذا كانت الفائدة على هذه السندات تبلغ ٦٪ سنويا وتدفع مرتين في آخر يوليو وآخر ديسمبر من كل عام. في مثل هذه الحالة يمكن تحليل الثمن المدفوع في سبيل الحصول على تلك السندات على الصورة التالية:

	جنيه
قيمة الشراء (١٠٠٠×١٠١,٢٥٠)	١٠١٢٥٠
يضاف العمولة والسمسرة والمصاريف (١٠٠٠×١٢٥ر)	١٢٥
جملة المدفوع في عملية الشراء	١٠١٣٧٥
الفائدة من ٧٥/١/١ حتى آخر فبراير سنة ١٩٧٥	
$١٠٠٠٠٠ \times \frac{٦}{١٠٠} \times \frac{٢}{١٢} =$	١٠٠٠
قيمة السندات المشتراة بعد استبعاد الفوائد	١٠٠٣٧٥

ويتم تسجيل تلك العمليات باستخدام القيد التالي:

		من مذكورين	تاريخ الشراء
١٠٠٣٧٥		حـ/ الاستثمارات قصيرة الأجل	
١٠٠٠		حـ/الفوائد غير المحصلة	
	١٠١٣٧٥	إلى حـ/ النقدية	
		إثبات مشترياتنا من الاستثمارات قصيرة الأجل بالاضافة إلى السمسرة والعمولة والفائدة.	

وبفرض أن تلك السندات قد بيعت بعد شهرين بمبلغ ١٠٢٦٧٥ جنيه، على اساس سعر بيع السند الواحد ١٠٢,٦٧٥ جنيه، وأن السمسار قد خصم من المبلغ المحصل من عملية البيع مبلغ ١٧٥ جنيه مصاريف وعمولة وسمسرة بواقع ١٧٥ مليم عن كل سند. في هذه الحالة ايضاً ينبغي تحليل المبلغ المحصل من عملية البيع، بنفس الطريقة المستخدمة عند الشراء، ويظهر ذلك التحليل على الصورة التالية:

	جنيه
قيمة البيع الاجمالية	١٠٢٦٧٥
يطرح سمسرة ومصاريف متعلقة بعملية البيع	١٧٥
صافي المبلغ المحصل (بعده)	١٠٢٥٠٠

صافي المبلغ المحصل (ما قبله)	١٠٢٥٠٠
الفائدة المستحقة عن مدة ٤ شهور	
من يناير حتى آخر ابريل	
$١٠٠٠٠٠ \times \frac{٦}{١٠٠} \times \frac{٤}{١٢}$	٢٠٠٠
قيمة السندات بعد استبعاد الفوائد	١٠٠٥٠٠
القيمة الدفترية للسندات	١٠٠٣٧٥
ربح عملية البيع	١٢٥

ويتم إثبات عملية البيع على الصورة التالية:

١٠٢٥٠٠		من حـ/ النقدية	تاريخ البيع
		إلى مذكورين	
	١٠٠٣٧٥	حـ/ الاستثمارات قصيرة الأجل	
	١٠٠٠	حـ/ الفوائد غير المحصلة	
	١٠٠٠	حـ/ الفائدة المكتسبة	
	١٢٥	حـ/ ربح بيع الاستثمارات	
		إثبات مبيعات السندات والربح المحقق من عملية البيع.	

واضح من القيد السابق اننا قمنا باثبات صافي النقدية المحصلة بعد خصم مصاريف البيع التي حصل عليها السمسار، وهذا الثمن المحصل من عملية البيع حللناه الى عناصره المختلفة وهي:

١ ـ إسترداد تكلفة الاستثمارات ١٠٠٣٧٥ جنيه (القيمة الدفترية لها).

٢ ـ إسترداد الفوائد غير المحصلة التي قامت المنشأة بشرائها عند قيامها بشراء تلك السندات في أول مارس (١٠٠٠ جنيه)

٣ ـ الفائدة المستحقة من أول مارس حتى آخر إبريل وتعتبر إيراد للمنشأة ناتجا عن الاحتفاظ بتلك الاستثمارات لمدة شهرين، ولهذا رحلت إلى حساب الفائدة المكتسبة الذي سيرحل الى حساب الأرباح والخسائر في نهاية السنة المالية.

٤ ـ ربح عملية البيع الناتج عن مقارنة قيمة السندات المباعة بعد إستبعاد الفائدة من آخر تاريخ لدفعها حتى تاريخ البيع بالقيمة الدفترية لتلك السندات، وسيرحل هذا الربح بطبيعة الحال الى حساب الأرباح والخسائر، ويوجد هذا الربح عادة نتيجة لانخفاض سعر الفائدة في السوق أو ربما نتيجة لزيادة الطلب على هذا النوع من السندات او للسببين معاً.

وطالما أن الاستثمارات قصيرة الأجل تعتبر امتداداً للأرصدة النقدية، فان القيمة السوقية لتلك الاستثمارات تعتبر في غاية الأهمية بالنسبة لادارة المشروع ولقارىء القوائم المالية، على أساس ان هذه الاستثمارات تعتبر أرصدة نقدية ثانوية يمكن تحويلها الى نقدية مباشرة بمجرد الحاجة الى سيولة.

وقد جرى العرف المحاسبي على تسجيل الأصول بتكلفتها، على أن تظل التكلفة موجودة طالما أن الأصل يغل إيرادات، إلا أنه في الحالات التي يفقد فيها الأصل قيمته ولا ينتج اي إيرادات فانه يتم اعتباره خسارة ويستبعد من أصول

المنشأة. ويقتضي مفهوم التحقق في المحاسبة بالاعتراف بزيادة قيمة الأصول فقط في حالات بيع تلك الأصول او تبادلها. وتثير هذه الفكرة مشكلة بالنسبة للاستثمارات قصيرة، فهل تعامل تلك الاستثمارات بنفس الطريقة الخاصة بغيرها من الأصول؟ ان الاستثمارات قصيرة الأجل وفقاً للتعريف السابق تكون قابلة للبيع في أي لحظة بأسعار تكون عادة معروفة، وهذه الخاصية لا تتوافر في غيرها من الأصول مثل المخزون او الآلات او غيرها. وهذا الاختلاف في الخصائص يقتضي انه على الرغم من أن مفهوم التحقق البيعي (في لحظة البيع) يكون مناسبا بالنسبة للأصول غير النقدية، إلا أنه لا ينبغي ان يحكم عملية تقييم الأصول النقدية وبناء على ذلك فان هذه الأصول تدرج في الميزانية على اساس قيمتها البيعية بصفة مستمرة، ويحقق هذا الاجراء الأهداف التالية:

١ ــ ستظهر قائمة الدخل نتائج القرارات المتعلقة بـالاحتفاظ أو بيـع الاستثمارات قصيرة الأجل بالنسبة لكل فترة على حدة، فعلى سبيل المثال إذا إرتفعت الأسعار في فترة معينة، وإنخفضت في الفترة التالية، فان الربح الناتج عن الاحتفاظ بالأوراق المالية في الفترة الأولى، والخسارة الناتجة عن الفشل في بيع الأوراق بالأسعار المرتفعة ستظهر بوضوح في الحسابات الختامية.

٢ ــ إستخدام الأسعار السوقية في تقييم تلك الاستثمارات قصيرة الأجل يؤدي إلى عدم الحاجة إلى التمييز بين الاستثمارات من النوع الواحد (النمطية) المشتراة في تواريخ مختلفة بأسعار مختلفة، وذلك لتحديد ربح أو خسارة البيع عند التخلص منها.

٣ ــ إن القيمة السوقية يكون لها دلالة أكبر بالنسبة للدائنين، الذين يقومون بدراسة جانب الأصول قصيرة الأجل في الميزانية لتحديد مقدرة المنشأة على الوفاء بالتزاماتها قصيرة الأجل ويوضح المثال التالي كيفية إستخدام سعر السوق كأساس لتقييم تلك الاستثمارات:

تمتلك إحدى المنشآت إستثمارات قصيرة الأجل حصلت عليها بمبلغ ٤٥٠٠٠ جنيه، وقد بلغت قيمتها السوقية في تاريخ الميزانية ٤٨٠٠٠ جنيه وذلك في ١٩٧٥/١٢/٣١.

واضح من هذا المثال أنه إذا تمسكنا بمفهوم التحقق عند البيع فان الميزانية المعدة في ١٩٧٥/١٢/٣١ لن يظهر فيها أي أرباح متعلقة بالاحتفاظ بتلك الأوراق، وانما ستظهر الأوراق المالية فيها بمبلغ ٤٥٠٠٠ جنيه فقط. أما في حالة تقييم تلك الاستثمارات على أساس سعر السوق فانه ينبغي اجراء القيد التالي:

٣٠٠٠		من ح/ الاستثمارات قصيرة الأجل.	
	٣٠٠٠	إلى حـ/ الربح الناتج عن زيادة قيمة الاستثمارات	
		إثبات الارتفاع في القيمة السوقية للاستثمارات قصيرة الأجل.	

معنى القيد السابق أننا نعترف بتحقق الدخل في الفترة الذي حدث فيها إرتفاع السعر، وليس في الفترة التي يتم فيها التبادل.

وبفرض أن المنشأة في المثال السابق باعت تلك الأوراق في مارس سنة ١٩٧٦ بمبلغ ٤٦٨٠٠ جنيه، هل يوجد ربح أو خسارة عند بيع تلك الأوراق؟

واضح أنه إذا كنا نستخدم مفهوم التحقق البيعي (في لحظة البيع)، فإنه يكون هناك ربح تحقق قدره ١٨٠٠ جنيه (الفرق بين التكلفة وسعر البيع)، وينبغي تسجيل هذا الربح في هذه الحالة. أما إذا كنا نستخدم سعر البيع كأساس لتقييم تلك الاستثمارات فان قيمتها في دفاتر المنشأة ستكون ٤٨٠٠٠ جنيه (من واقع آخر ميزانية)، وبناء عليه فانه عند البيع ستكون هناك خسارة قدرها ١٢٠٠ جنيه (٤٨٠٠٠ تكلفة ـ ٤٦٨٠٠ سعر البيع).

واضح أن المشكلة التي نحن بصددها بالنسبة لتلك الأوراق المالية قصيرة الأجل التي يتم الحصول عليها لاستثمار الفائض النقدي (أو التي تحل محل

النقدية) هي تحديد الواقعة في حياة المشروع التي يترتب على حدثها وجود خسائر أو أرباح من الاحتفاظ بتلك الأوراق. إن الفكر التقليدي يرى أن واقعة البيع هي التي يتحقق عندها الربح أو الخسائر، ولكن المنطق الذي تقوم عليه تلك القاعدة يثير كثير من التساؤل والجدل.

وعلى الرغم من المناقشة السابقه فان كثير من الشركات تنشر حساباتها على أساس إستخدام التكلفة كأساس لتقييم الاستثمارات قصيرة الأجل، ويتم الاشارة الى القيمة السوقية بين قوسين بجوار هذا العنصر في الميزانية. وتستخدم بعض الشركات قاعدة التكلفة أو السوق ايهما أقل بالنسبة لهذا العنصر بصفة مجتمعة وليس بالنسبة لكل ورقة مالية على حدة، على أساس أن إستخدام تلك القاعدة بالنسبة لكل ورقة مالية سيترتب عليه الحصول على تقييم إجمالي اقل، وربما إظهار خسارة في فترة ربما تكون القيمة السوقية الاجمالية لتلك الأوراق مجتمعة في ارتفاع.

وقد يتم تسجيل الانخفاض في القيمة السوقية لتلك الأوراق المالية مباشرة في حساب تقييم يسمى حساب مخصص هبوط أسعار الأوراق المالية، يطرح طرحا شكلياً من حساب تلك الأصول في الميزانية العمومية.

٢ ــ حـ ــ ظهور النقدية والأرصدة النقدية الفرعية في القوائم المالية:

طالما أن النقدية تعتبر أكثر الأصول سيولة، على أساس أنه يمكن تحويلها بسهولة إلى غيرها من الأصول، فانها تعتبر أول عنصر من عناصر الأصول الجارية أو المتداولة.

ولا تثير النقدية أي مشاكل خاصة بعملية التقييم، على أساس أن النقدية تظهر في الميزانية بالقيمة التي تمثل قيمتها في التبادل. وقد يحدث وجود عجز أو زيادة في الرصيد النقدي اليومي، وقد سبق أن رأينا في الجزء الأول من هذه السلسلة أن هذا العجز أو الزيادة يتم إثباته مع إثبات عمليات الايداعات النقدية يومياً، على أن يرحل رصيد هذا الحساب عادة إلى حساب الأرباح والخسائر في نهاية الفترة المالية، سواء كان رصيدة مدينا أو دائناً.

وتظهر الاستثمارات قصيرة الأجل في الميزانية العمومية مباشرة بعد أرصدة النقدية على أساس انها تليها من ناحية السيولة، باعتبار سيولتها كبيرة جداً وذلك دون نظر إلى طول الفترة التي تحتفظ بها المنشأة بتلك الأوراق أو الفترة التي تستغرقها عملية بيعها أو التخلص منها. وتظهر هذه الأوراق عادة بتكلفتها وأحياناً بالتكلفة أو السوق ايهما اقل كما سبق ان ذكرنا، وفي جميع تلك الحالات ينبغي الافصاح عن القيمة السوقية لتلك الأوراق، وفي كثير من الحالات تظهر النقدية والاستثمارات قصيرة الأجل في مفردة واحدة في الميزانية المنشورة باسم «نقدية واستثمارات قصيرة الأجل».

٢ ــ د ــ الرقابة الداخلية والأرصدة النقدية:

يهدف نظام الرقابة الداخلية في المشروع إلى ضمان الحصول على الأصول بمجرد شرائها أو التعاقد على شرائها وتوفير الحماية والأمان الكامل بالنسبة للأصول التي في حيازة المنشأة، وبالاضافة إلى ذلك ضمان إستخدام تلك الأصول في أعمال المنشأة. ويتكون نظام الرقابة الداخلية في المشروع من جميع الوسائل والاجراءات المستخدمة بواسطة إدارة المشروع لتحقيق الأهداف التالية:

١ ــ حماية الموارد من الاسراف والتبديد والضياع وعدم الكفاءة في إستخدامها.

٢ ــ ضمان الدقة في السجلات المحاسبية بما يعمل على زيادة درجة الاعتماد عليها، وضمان صحة القوائم والبيانات المستخرجة منها.

٤ ــ تشجيع وقياس إلتزام العاملين بالسياسات الموضوعة بواسطة الادارة.

٥ ــ ضمان تحقيق الكفاءة في إستغلال الموارد.

والرقابة الداخلية لا تهدف دائماً إلى إكتشاف الأخطاء، ولكنها تهدف أساساً إلى تقليل إحتمال وقوع تلك الأخطاء أو السرقة أو التلاعب. ومن الاجراءات التي تنطوي عليها معظم نظم الرقابة الداخلية أنه لا ينبغي أن يسمح لأي شخص في

المنشأة أن يقوم بجميع المراحل المتعلقة بعملية معينة، أو بجميع الأعمال التي تنطوي عليها عملية معينة من بدايتها وحتى نهايتها. فعلى سبيل المثال إذا كان هناك شخص معين في المشروع من سلطته طلب البضاعة واستلامها وتسديد قيمتها للبائع، وتسجيل العملية في الحسابات، فانه لن يكون هناك حماية كافية ضد التلاعب أو الاختلاس أو حتى الخطأ غير المقصود. وفي معظم المنشآت الكبيرة يتم القيام بتلك الأعمال بواسطة أقسـام مستقلة، هي قسم المشتريـات وقسم الاستلام، وقسم الحسابات وقسم المخازن، ويساعد هذاالتقسيم بلا شك على ضمان عدم قيام اي منها بعملية معينة من بدايتها حتى نهايتها.

ويساعد إستخدام الآلات في ادارة النظام المحاسبي على زيادة الرقابة الداخلية مثال ذلك آلات تسجيل النقدية، وآلات فرز وتصنيف وتبـويب المعلومات وآلات تسجيل العمليات، كما يساعد إستخدام النماذج والمطبوعات النمطية على تحقيق هذا الهدف أيضاً. وعموماً ينبغي أن تفوق المزايا أو المنافع التي تحصل عليها المنشأة من نظام الرقابة الداخلية التكاليف المتعلقة بادارة هذا النظام كما ينبغي أن يتفق نظام الرقابة الداخلية مع حجم المشروع ومقدرته المالية.

ويهدف نظام الرقابة الداخلية بالنسبة للنقدية إلى ضمان تحصيل وتسجيل النقدية الخاصة بالمنشأة دون خسارة أو ضياع. ويجب ان يصمم نظام الرقابة الداخلية للنقدية بحيث يحول دون إجراء مدفوعات غير مصرح بها من الجهة التي تملك إصدار هذا التصريح في المشروع. وتتحقق الرقابة الداخلية على النقدية عن طريق تقسيم المسؤولية بطريقة تسمح بالمراجعة المستقلة للعمليات المالية بدون أن يكون هناك إزدواج أو تكرار للمجهود. وتتحقق الرقابة الداخلية بصورة كبيرة عن طريق إيداع جميع المتحصلات النقدية في البنك مباشرة أو في اليوم التالي على أكثر تقدير، وإجراء جميع المدفوعات بشيكات، بمعنى عدم إستخدام المتحصلات في القيام بأي مدفوعات بطريقة مباشرة. أما بالنسبة للمصروفات الصغيرة فانه يخصص لها مبلغ صغير في المنشأة في صندوق خاص يسمى صندوق المصروفات النثرية أو السلفة المستديمة التي توضع تحت مسؤولية شخص معين في المشروع ويتم تغذيتها كلما أوشك الرصيد على الانتهاء.

وتخصص السلفة المستديمة أو صندوق المصروفات النثرية في المشروع إلى النفقات الصغيرة مثال ذلك الانتقالات الداخلية ومصاريف السفر، وغيرها من عناصر النفقات الصغيرة التي يكون من الملائم دفعها نقداً. وعندما يقترب رصيد صندوق المصروفات النثرية من الانتهاء يتم سحب شيك بجملة المصروفات التي تمت عن طريقة لاعادة السلفة او الرصيد إلى وضعه الأصلي. وينبغي أن يكون رصيد هذا الصندوق كافياً للقيام بتلك النفقات لمدة ثلاث اسابيع أو شهر. ويخضع هذا الصندوق للجرد المفاجيء في بعض المنشآت للتحقق من وجود النقدية أو وجود مستندات تثبت القيام بصرفها وتحل محل النقدية، بحيث أن مجموع النقدية والمستندات ينبغي أن يطابق رصيد السلفة المستديمة الأصلي. ونوضح عمليات السلفة المستديمة أو صندوق المصروفات النثرية باستخدام المثال التالي:

في أول يناير سنة ١٩٧٥ خصصت إحدى المنشآت صندوقاً للمصروفات النثرية بمبلغ ١٠٠٠ جنيه لدفع بعض النفقات أو الفواتير المحدودة القيمة، وفي ٢١ يناير قدم أمين صندوق المصروفات النثرية الى ادارة الحسابات البيان التالي بالنفقات التي تمت خلال الفترة، وذلك لاعادة الرصيد إلى ما كان عليه:

جنيه	
٢١١	تكاليف صناعية غير مباشرة متنوعة (إضاءة وقود. .)
٣٨٦	مصاريف سفر وانتقال (إدارية).
٢١٤	مصاريف بيعية متنوعة.
٨١١	مجموع النفقات.

وتستخدم القيود التالية لاثبات العمليات السابقة:

١٠٠٠		من حـ/ صندوق المصروفات النثرية	٧٥/١/١
	١٠٠٠	إلى حـ/ البنك	
		إثبات المبلغ المسحوب لحساب صندوق المصروفات النثرية.	

		من مذكورين	٧٥/١/٢١
٢١١		حـ/ تكاليف صناعية غير مباشرة	
٣٨٦		حـ/ المصاريف الادارية	
٢١٤		حـ/ المصاريف البيعية	
	٨١١	الى حـ/ البنك	
		إثبات المصروفات التي تمت عن طريق صندوق المصروفات النثرية عن الفترة من ٧٥/١/١ الى ٧٥/١/٢١ لاعادة الرصيد إلى ما كان عليه.	

وقد يحدث أن يكون هناك عجز في رصيد صندوق المصروفات النثرية، في مثل هذه الحالات يظهر ضمن الطرف المدين للقيد السابق حساب العجز والزيادة في رصيد صندوق المصروفات النثرية بقيمة العجز، ومن الطبيعي أن هذا الحساب سيجعل دائناً بقيمة الزيادة ويعتبر حساب العجز والزيادة في رصيد صندوق المصروفات النثرية عادة أحد الحسابات التي ستتحول الى حساب الأرباح والخسائر في نهاية السنة المالية.

وينبغي أن يتم إستعاضة رصيد السلفة المستديمة في تاريخ نهاية السنة المالية وذلك لضمان إثبات جميع المصروفات في الفترة الخاصة بها، ذلك لأن عدم إجراء قيود إثبات المصروفات التي تمت عن طريق السلفة المستديمة (صندوق المصروفات النثرية) في نهاية السنة المالية يؤدي الى عدم تحميل تلك السنة ببعض المصروفات التي تخصها. ويترتب على الاجراء السابق أن رصيد حساب صندوق المصروفات النثرية في الميزانية سيكون هو كامل المبلغ المتفق على وجوده في ذلك الصندوق، ويظهر هذا الرصيد ضمن أرصدة النقدية بالميزانية العمومية.

٢ ـ هـ ـ تسوية حساب البنك في نهاية السنة المالية:

سبق أن ذكرنا أن نظام الرقابة الداخلية يتطلب ضرورة إيداع المتحصلات

النقدية بالبنك مباشرة، مع إجراء المدفوعات بشيكات، ومن الطبيعي أن تلك الايداعات والمدفوعات سترحل الى حساب البنك بدفاتر المنشأة، كما ان البنك يقوم بإثباتها في دفاتره وفي كشف الحساب الجاري الذي يرسله للمنشأة عادة في نهاية كل شهر، أو في مدة أقل حسب الاتفاق. ومن المفروض من الناحية النظرية أن يتطابق رصيد حساب البنك في دفاتر المنشأة مع رصيد الحساب طبقاً لكشف الحساب الذي يرسله البنك للمنشأة في نهاية الشهر، ولكن هذا التطابق لا يحدث بطريقة مباشرة في الحياة العملية، وإنما ينبغي القيام باجراء بعض التسويات لتحقيق هذا التطابق. ويرجع عدم تطابق الرصيد إلى وجود فجوة زمنية بالنسبة لاثبات العمليات في الجهتين، فعلى سبيل المثال تقوم المنشأة بجعل حساب البنك دائناً بمجرد تحرير شيك سداداً لفاتورة معينة، بينما أن البنك لا يقوم باثبات تلك العملية (استبعاد المبلغ من حساب المنشأة) إلا عند قيام حائز الشيك بتقديمه للحصول على قيمته، ويحدث في خلال هذه الفترة عدم تطابق هذين الرصيدين بتلك القيمة. ومن الأسباب الأخرى لعدم تطابق الرصيدين عدم قيام البنك باثبات بعض الابداعات النقدية في نفس الوقت الذي يتم إثباتها في دفاتر المنشأة، وبمضي الوقت سيتم إثبات العمليات السابقة وسيتحقق التطابق بين الرصيدين. كما قد تكون دفاتر المنشأة متخلفة فيما يتعلق باثبات بعض العمليات، مثال ذلك مصاريف البنك، والتي لا يتم عادة إثباتها إلا بعد الحصول على كشف الحساب الجاري، وكذا بالنسبة لأوراق القبض المحصلة بواسطة البنك فانها لا تثبت في دفاتر المنشأة الا بعد ورود إشعار التحصيل.

وبالاضافة الى العمليات السابقة والتي تمثل تخلفاً في إثبات بعض العمليات إما في دفاتر البنك أو في دفاتر المنشأة، قد يكون هناك في حالات نادرة بعض الأخطاء في دفاتر البنك أو في دفاتر المنشأة. وتساعد إجراءات تسوية حساب البنك مع دفاتر المنشأة على إكتشاف تلك الأخطاء وتصحيحها، وبالتالي فهي تؤدي إلى زيادة دقة البيانات المحاسبية المتعلقة بتلك العمليات.

وتستخدم في الحياة العملية طريقتان لاجراء التسوية بين رصيد كشف الحساب الجاري ورصيد البنك بدفاتر المنشأة، الطريقة الأولى تعمل على الوصول

الى الرصيد السليم لكل من الرصيد الظاهر في كشف الحساب الجاري، والرصيد الظاهر في دفاتر المنشأة، وسيمثل الرصيد في هذه الحالة الرصيد الصحيح للنقدية الذي ينبغي ان يظهر في الميزانية العمومية في نهاية الفترة المالية. أما الطريقة الثانية فتقوم بتسوية رصيد كشف الحساب الجاري بالبنك للوصول الى الرصيد كما تظهره دفاتر المنشأة، ونوضح كل من هاتين الطريقتين باستخدام المثال التالي:

ظهر رصيد حساب البنك في دفتر الاستاذ العام لمنشأة شاهين للتجارة في ١٩٧٥/١٢/٣١ بمبلغ ٢١١٨٥,٣٢٠ جنيه. وطبقاً لكشف الحساب الجاري المرسل من بنك الاسكندرية في نفس التاريخ فان الرصيد هو ٢٤٠٣٨,٠٤٠ جنيه. وبمراجعة كشف الحساب الجاري تبين ان هناك ودائع بالبريد قيمتها ٢٢٨٩,٢٠٠ جنيه لم تدرج بكشف الحساب الجاري بالبنك كما ظهر من الكشف تحميل المنشأة بمبلغ ٧ جنيه مصاريف، وقيام البنك بتحصيل ورقة قبض مرسلة اليه بمبلغ ٤٠٤٠ جنيه. وقد إتضح من مراجعة المدفوعات ان الشيك رقم ٨١٤١٢ الخاص بالحصول على بعض الأثاث والتركيبات والمحرر بتاريخ ١٥ ديسمبر بمبلغ ٩٧١,٨٠٠ جنيه قد قيد في دفتر الصندوق والبنك بالمنشأة بمبلغ ٩١٧,٨٠٠ جنيه. وبالاضافة إلى المعلومات السابقة تبين أن الشيكات التالية لم تقدم بعد البنك.

رقم الشيك	المبلغ
٥٨١٣١٣	٨٤٣,٩٢٠
٥٨١٤١٧	١٨٦,-
٥٨١٤٢٠	٢٣٣,-
٥٨١٤٢٢ (مقبول الدفع)	٢٠٩,-

كما كان هناك شيك رفض أحد العملاء دفع قيمته بمبلغ ١٠٠ جنيه لم يظهر بكشف الحساب الجاري للبنك.

يمكن إستخدام المعلومات السابقة لتسوية كل من رصيد كشف حساب البنك وحساب النقدية بالمنشأة (الطريقة الأولى) على الصورة التالية:

منشأة شاهين للتجارة
تسوية حساب البنك في
١٩٧٥/١٢/٣١

البيان	مليم جنيه	مليم جنيه
الرصيد طبقاً لكشف الحساب الجاري		٢٤٠٣٨,٠٤٠
يضاف إليه: ودائع غير مدرجة بالكشف		٢٢٨٩,٢٠٠
		٢٦٣٢٧,٢٤٠
يطرح الشيكات غير المقدمة (٥٨٤١٣، ٤١٧، ٤٢٠ فقط)		١٢٦٢,٩٢٠
الرصيد الصحيح		٢٥٠٦٤,٣٢٠
الرصيد طبقاً لدفاتر المنشأة		٢١١٨٥,٣٢٠
يضاف أوراق قبض مرسلة للتحصيل (محصلة)		٤٠٤٠,ـ
		٢٥٢٢٥,٣٢٠
يطرح:		
مصاريف البنك	٧,ـ	
شيكات مرفوضة	١٠٠,ـ	
الخطأ في إثبات الشيك رقم ٥٨١٤١٢		
(٩٧١,٨٠٠ جنيه ـ ٩١٧,٨٠٠)	٥٤,ـ	١٦١
الرصيد الصحيح.		٢٥٠٦٤,٣٢٠

واضح من مذكرة التسوية السابقة أننا لم ندرج ضمن الشيكات غير المقدمة الشيك رقم ٥٨١٤٢٢ المقبول الدفع ذلك لأن البنك يخصم هذا الشيك من حساب المنشأة بمجرد قيامة بالتوقيع عليه بما يفيد قبوله للدفع، كما يلاحظ ايضا ان تلك الطريقة في التسوية تظهر الرصيد الصحيح الذي ينبغي أن يظهر في كشف الحساب الجاري وفي دفاتر المنشأة وهو الرصيد النقدي السليم للمنشأة، أما الطريقة الثانية للتسوية فهي تبدأ بالرصيد طبقاً لكشف الحساب الجاري بالبنك، ونقوم بتعديله حتى نصل الى الرصيد طبقا لدفاتر المنشأة على الصورة التالية:

منشأة شاهين التجارية
مذكرة تسوية حساب البنك في
١٩٧٥/١٢/٣١

	مليم جنيه	مليم جنيه
الرصيد طبقاً لكشف البنك		٢٤٠٣٨,٠٤٠
يضاف اليه:		
ودائع غير مدرجة	٢٢٨٩,٢٠٠	
مصاريف البنك	٧,-	
شيكات مرفوضة	١٠٠,-	
الخطأ في الشيك رقم ٥٨١٤١٢	٥٤,-	٢٤٥٠,٢٠٠
		٢٦٤٨٨,٢٤٠
يطرح:		
الشيكات غير المقدمة	١٢٦٢,٩٢٠	
أوراق قبض محصلة	٤٠٤٠,-	٥٣٠٢,٩٢٠
الرصيد طبقاً لدفتر المنشأة		٢١١٨٥,٣٢٠

تظهر القوائم السابقة بوضوح أسباب الاختلاف بين كل من الرصيد في دفتر البنك والرصيد في دفاتر المنشأة. وبعد إعداد مذكرة أو قائمة التسوية ينبغي إجراء بعض قيود التسوية لتعديل حسابات المشروع عن طريق تصحيح الأخطاء وإثبات العمليات غير المثبتة فيها. وتساعد الطريقة الأولى على إعداد هذه القيود بوضوح لأنها تسهل مهمة تحديد العناصر التي ينبغي ان تشملها تلك القيود، والتي تظهر على الصورة التالية بالنسبة للمثال السابق:

مدين	دائن	البيان	التاريخ
		من مذكورين	١٩٧٥/٢١/٣١
٥٤		حـ/ الأثاث والتركيبات	
١٠٠		حـ/ العملاء	
٧		حـ/ مصاريف البنك	
٣٨٧٩		حـ/ البنك (النقدية)	
	٤٠٤٠	الى حـ/ أوراق القبض برسم التحصيل	
		إثبات العمليات الناتجة عن تسوية حساب البنك طبقاً لمذكرة التسوية.	

وسترحل تلك القيود الى الحسابات الخاصة بها، ويظهر حساب البنك في دفاتر المنشأة على الصورة التالية:

المبلغ	البيان	التاريخ	المبلغ	البيان	التاريخ
٢١١٨٥,٣٢	رصيد		٢٥٠٦٤,٣٢٠	رصيد (ميزانية)	١٢/٣١/
٣٨٧	إلى حـ/ أوراق قبض برسم التحصيل	٧٥/١٢/٣١			
٢٥٠٦٤,٣٢٠			٢٥٠٦٤,٣٢٠		

ويظهر الرصيد الجديد لهذا الحساب في ميزانية المنشأة في ١٩٧٥/١٢/٣١.

٣ ــ جرد وتقييم أرصدة المتحصلات: Receivables

يشير إصطلاح المتحصلات إلى مجموعة من المطلوبات أو الحقوق التي سينتج عنها تدفقاً نقدياً وارداً للمنشأة في المستقبل القريب، وتنتج معظم أرصدة المتحصلات عن مبيعات السلع والخدمات الخاصة بالمنشأة ويطلق على تلك الأرصدة إصطلاح حسابات العملاء. وقد تنتج بعض الأرصدة المدينة الأخرى نتيجة لعمليات أخرى غير عمليات المبيعات، مثال ذلك السلف التي تدفعها المنشأة، والأقساط غير المحصلة من الأسهم والسندات، المطالبات المتعلقة باسترداد الضرائب والمتفق عليها، والمستحق على شركات التأمين كتعويضات متفق عليها. ويطلق إصطلاح المتحصلات Receivables على كل من أرصدة العملاء والأرصدة المدينة الأخرى مجتمعة.

وتمثل أرصدة العملاء الجزء الأكبر من المتحصلات بصفة عامة، كما أن هذه المتحصلات تعتبر في غالب الأحيان جزءاً كبيراً من الموارد السائلة للمنشأة وبناء على ذلك فان الأجراءات المحاسبية المتعلقة بالمتحصلات والرقابة الملائمة على سياسة منح الائتمان في المشروع تعتبر في غاية الأهمية، إن ضعف إجراءات الرقابة المتعلقة بمنح الائتمان وتحصيل الأرصدة المدينة يترتب عليه، بلا شك، زيادة نسبة الأرصدة غير المحصلة وزيادة الاستثمارات في المبيعات، ولهذا يمكن القول ان السياسة السليمة الناجحة لمنح الائتمان والتحصيل تعتبر من المتطلبات الرئيسية لتحقيق نتائج مربحة لعمليات المشروع، وسنتعرض في هذا الجزء لمشاكل تقييم أرصدة المتحصلات تمهيداً لظهورها في ميزانية المنشأة.

ب ــ أ ــ تقييم أرصدة المتحصلات:

الخاصية الرئيسية لحسابات المتحصلات هي أن مبلغ النقدية المتوقع تحصيله والتاريخ المتوقع للتحصيل يمكن تحديدها (أو تقديرها) بمستوى معقول من الدقة، وبناء على ذلك فان تلك الأرصدة تمثل تدفقاً نقدياً وارداً مؤكد نسبياً، وتنحصر المشكلة الرئيسية التي تواجه المحاسب في تقدير قيمة ذلك التدفق.

وينبغي أن نأخذ في الاعتبار بعض العوامل عند تقييم التدفق النقدي من

أرصدة المتحصلات، وأول هذه العوامل هو إحتمال تحصيل تلك الأرصدة فعلا، وقد يكون من الصعب تحديد إحتمال التحصيل بالنسبة لكل حساب على حدة، إنما بالنسبة لمجموعة كبيرة من الأرصدة يكون من الممكن تقدير هذا الاحتمال، وبناء عليه تقدير نسبة الأرصدة المتوقع عدم تحصيلها. والعامل الثاني الذي ينبغي أخذه في الاعتبار عند تقييم أرصدة المتحصلات هو طول الفترة حتى يتم التحصيل، على أساس أن مبلغ من المال مستحق بعد فترة من الزمن في المستقبل لا يمكن ان يساوي في الوقت الحاضر نفس القيمة، وكلما طالت الفترة حتى تاريخ الاستحقاق كلما زاد الفرق بين قيمة الدين الحالية (القيمة الآن) وقيمته عند تاريخ الاستحقاق.وفي الحالات التي تكون فيها فترات الدين طويلة فان عقود الديون تتضمن نصوصاً تقضي باضافة فوائد على الرصيد المستحق وذلك للأخذ في الاعتبار القيمة الزمنية النقود، وربما تتمشى القيمة الحالية لتلك العقود، في هذه الحالة، مع القيمة عند تاريخ الاستحقاق. وبناء على ذلك يمكن القول ان القيمة الحالية لأي دين غير مضاف عليه فوائد هي بلا شك أقل من القيمة عند تاريخ الاستحقاق. إلا أنه يلاحظ انه اذا كانت طول فترة الدين قصيرة فان هذا الفرق غالباً ما يتجاهله المحاسبون، فعلى سبيل المثال إذا كان هناك ديناً مستحق خلال ٣٠ يوم فانه يقيد بقيمته الاسمية عادة. الا أن ذلك لا ينبغي ان يحول دون تأكيد وجود فروق بين القيمة الاسمية للديون (القيمة عند تاريخ الاستحقاق) والقيمة الحالية لها وخاصة في الحالات التي تكون فيها الاستحقاقات بعيدة وبالتالي الفروق كبيرة.

ويتم إثبات أرصدة العملاء في الدفاتر عند إتمام عملية البيع ونقل ملكية البضاعة الى المشتري. كما أن الأرصدة المدينة عن الخدمات يتم إثباتها عند الانتهاء من آداء تلك الخدمات. وبناء على ذلك فانه لا يمكن إثبات أرصدة العملاء عند استلام امر الشراء، أو عند إنتاج البضاعة. كما تجدر الإشارة في هذا المجال أن البضاعة المرسلة للأمانة ليست بمثابة مبيعات على أساس ان نقل ملكية البضاعة للغير لا تتم الا بقيام الوكيل ببيع البضاعة المرسلة للأمانة على نحو ما سنرى فيما بعد. كما ان المتحصلات المتعلقة بعمليات العقود طويلة الأجل ينبغي أن تكون فقط بالنسبة للعمل التام او المنجز من قيمة العقد كما سنرى فيما بعد.

وحينما يصل حجم عمليات البيع الأجل إلى درجة كبيرة تستخدم المنشآت النظم المحاسبية الآلية او الالكترونية للقيام بتلك العمليات، ويسمح إستخدام الآلات بالقيام بالقيد الدائن في حساب المبيعات، والترحيل لحساب إجمالي العملاء ولحساب العميل الشخصي في دفتر استاذ العملاء مرة واحدة. كما يساعد مثل هذا النظام على إنتاج البيانات الشهرية عن المبيعات وأرصدة العملاء. كما ينبغي ألا تكون مسؤولية تسجيل المبيعات والمتحصلات من العملاء مخولة للشخص أو الأشخاص الذين يكون من مهامهم معالجة المتحصلات النقدية، أو إعداد قسائم إيداع النقدية وإعداد مذكرات التسوية، وذلك تحقيقاً لمتطلبات نظام الرقابة الداخلية في توفير الحماية الكاملة لأصول المنشأة. إن عدم فصل تلك الأعمال قد يمكن شخص معين من إختلاس بعض المتحصلات النقدية وإخفاء ذلك عن طريق ترحيل العملية إلى الجانب المدين من حساب مردودات ومسموحات المبيعات. وترتبط مشكلة تقييم أرصدة المتحصلات بمبلغ الإيراد الذي سيعتبر محققاً في نهاية الأمر، على أساس انه لا يوجد طريقة لقياس الايراد بصورة مستقلة عن قيمة الحقوق والمطالبات المستحقة على العملاء وغيرهم نتيجة عمليات الإيرادات. وتتكون مشكلة تقييم أرصدة المتحصلات من ثلاثة مشاكل فرعية هي، أولاً: تحديد المبلغ المستحق على العملاء، ثانياً: توقيت عملية التحصيل أو تحديد وقت التحصيل، ثالثاً: تقدير إحتمال عدم تحصيل الأرصدة المستحقة، وسنناقش المشاكل المرتبطة بكل من هذه الموضوعات في الصفات التالية.

٣ ـ ب ـ تحديد المبالغ المستحقة على العملاء:

نعرض فيما يلي بعض المشاكل الفرعية المرتبطة بتحديد المبالغ المستحقة على العملاء وهذه المشاكل هي:

الخصم التجاري: يجري العمل في بعض الصناعات على إعداد الفواتير بالأسعار الاجمالية التي تكون خاضعة لنوع أو أكثر من الخصم التجاري. ويعتبر السعر الاجمالي الوارد في الفاتورة بمثابة السعر المقترح لاعادة البيع، ويمثل الخصم الفرق بين سعر إعادة البيع والقيمة التي سيتحملها المشتري في سبيل الحصول على

البضاعة. ويساعد استخدام هذا الأسلوب في التعامل في تثبيت أسعار الكاتالوج، وتغيير نسبة الخصم بطريقة تسمح بحرية الحركة للبائع في منح نسب خصم متفاوتة للمشترين، دون أن يكون هناك تغيير في قوائم الأسعار أو طبع كتالوجات جديدة. ومن الناحية المحاسبية تعتبر تلك الخصومات أساليب مناسبة للقيام بعملية التسعير، والمبلغ الذي سيدفعه المشتري هو الصافي بعد استبعاد الخصم التجاري، وهذه القيمة هي التي ينبغي إعتبارها إيراداً وترحيلها إلى حساب العميل.

الخصم النقدي: يستخدم الخصم النقدي عادة لتحديد السعر النقدي الذي يتحمله المشتري عند قيامه بتسديد المبلغ المستحق مباشرة بعد عملية الشراء، وذلك تمييزاً له عن السعر المرتفع الذي يدفع عادة اذ لم يستفد الغميل من الخصم نتيجة لعدم قيامه بالسداد في خلال المدة المقررة للانتفاع بالخصم النقدي. فعلى سبيل المثال إذا كان هناك فاتورة بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه شروطها هي: ٢٪ - ١٠/ ن ٣٠ يوم، معنى ذلك أن العميل مواجه بأحد بديلين، إما أن يدفع ١٩٦٠٠ جنيه خلال عشرة أيام أو ينتظر لمدة ٣٠ يوم ويدفع ٢٠٠٠٠ جنيه بالكامل، ويمثل الفرق وقدره ٤٠٠ جنيه الفائدة عن استخدام مبلغ قدره ١٩٦٠٠ جنيه لمدة ٢٠ يوم إضافة، وتصل هذه الفائدة بالنسبة لهذا المثال إلى أكثر من ٣٥٪ ولهذا فهي تمثل حافز قوى للمشترى ليقوم بالدفع خلال فترة عشرة ايام حتى يتجنب دفع هذه الفائدة المرتفعة.

وينبغي ان نأخذ في الاعتبار عند تقييم أرصدة المتحصلات إحتمالات منح الخصم النقدي للعملاء، ففي المثال السابق، إذا كان هناك إحتمالا قوياً أن العميل سيحصل على الخصم، فان الدين المستحق عليه لن يساوي إلا ١٩٦٠٠ جنيه، أما إذا كان الاحتمال الخاص بمنح الخصم ضئيل فإن قيمة الحساب ستكون ٢٠٠٠٠ جنيه. وتلعب الخبرة السابقة دوراً كبيراً في تحديد إحتمال استفادة العملاء بالخصم المقرر، ويمكن القول بصفة عامة أنه نتيجة الميزة الكبيرة التي ينطوي عليها ذلك الخصم فانه من الممكن افتراض ان معظم العملاء سيفضلون التمتع به. ويوجد ثلاثة طرق مختلفة لمعالجة الخصم النقدي من الناحية المحاسبية وهي:

الطريقة الأولى: ويتم بمقتضاها تسجيل المبيعات بالقيمة الإجمالية وحينما يقرر العملاء الحصول على الخصم النقدي يتم إثباته بجعل حساب الخصم مديناً وحساب

النقدية مديناً بصافي المبلغ المحصل، على أن يجعل حساب العميل دائناً باجمالي المبلغ. ولا يجري أي قيد في نهاية السنة لنأخذ في الاعتبار الخصم المتوقع حصول العملاء عليه على الأرصدة القائمة في نهاية السنة المالية. وبالتالي لا تأخذ هذه الطريقة الخصم المتوقع منحه للعملاء في تاريخ الميزانية في الاعتبار.

الطريقة الثانية: وتشبه الطريقة الأولى تماماً فيما عدا أنه يجري في نهاية السنة قيد مؤداة أخذ الخصم المتوقع حصول العملاء عليه على الأرصدة القائمة في الاعتبار، ويجري بالنسبة لذلك الخصم المتوقع قيد مؤداة جعل حساب مصاريف الخصم النقدي مديناً، وحساب مخصص الخصم المسموح به دائناً، وتكون قيود اليومية في هذه الحالة على النحو التالي:

أ ـ عند البيع:

			من حـ/ العميل الى حـ/ المبيعات اثبات المبيعات عن يوم.	تاريخ البيع

ب ـ عندما يقرر العميل الحصول على الخصم:

			من مذكورين حـ/ النقدية حـ/ مصاريف الخصم المسموح به الى حـ/ العميل.. إثبات قيام العميل بسداد المستحق بعد حصوله على الخصم النقدي.	

حـ ــ في نهاية السنة المالية:

بفرض ان الأرصدة المدينة التي يمكن أن تحصل على خصم تبلغ ١٥٠٠٠ جنيه وأن معدل الخصم ٥٪، فيجري القيد التالي في نهاية السنة المالية:

٧٥٠		من حـ/ مصاريف الخصم المسموح به
	٧٥٠	الى حـ/ مخصص الخصم المسموح به
		إثبات مصاريف الخصم التي تخص السنة وترحيلها إلى حساب مخصص الخصم المسموح به.

ويلاحظ أن حساب مصاريف الخصم المسموح به يرحل إلى حساب النتيجة مع باقي المصروفات، أما حساب مخصص الخصم المسموح به فيظهر مطروحاً طرحاً شكلياً من حساب العملاء في الميزانية العمومية.

الطريقة الثالثة: وبمقتضاها يتم إثبات القيمة في حساب العميل إجمالا، والمبيعات بالصافي بعد الخصم، ويرحل الفرق إلى حساب مخصص الخصم المسموح به عند البيع مباشرة، على أن يجعل حساب مخصص الخصم مديناً عند قيام العميل بالحصول على الخصم. أما في حالة عدم قيام العميل بالحصول على الخصم فان القيمة ترحل إلى حساب الخصم غير المأخوذ (الذي لم يستفد به العملاء) والذي يعتبر أحد حسابات الإيرادات ويحول الى حساب الأرباح والخسائر.

وتظهر قيود اليومية في ظل هذه الطريقة على الصورة التالية:

أ ــ عند البيع (الأرقام افتراضية):

١٠٠٠٠		من حـ/ العميل
		الى مذكورين
	٩٨٠٠	حـ/ المبيعات
	٢٠٠	حـ/ مخصص الخصم المسموح به
		إثبات المبيعات والخصم المتعلق بها.

ب ــ إذا قرر العميل الاستفادة بالخصم بمعنى قيامه بالسداد خلال المدة المتفق عليها:

		من مذكورين	
٩٨٠٠		حـ/ النقدية	
٢٠٠		حـ/ مخصص الخصم المسموح به	
	١٠٠٠٠	الى حـ/ العميل	
		إثبات النقدية المحصلة والخصم الممنوح للعملاء.	

حـ ــ إذا لم يستفد العملاء بالخصم (بعد انقضاء الأجل المحدد للاستفادة بالخصم) يجري القيد التالي:

٢٠٠		من حـ/ مخصص الخصم المسموح به	
	٢٠٠	الى حـ/ الخصم غير المأخوذ	
		إثبات الخصم الذي لم يحصل عليه العملاء	
		وترحيله الى حساب الخصم غير المأخوذ	

وتجدر الاشارة الى أن العميل سيسدد في هذه الحالة الأخيرة مبلغ قدره ١٠٠٠٠ جنيه.

واضح من إستعراض تلك الطرق أن استخدام الطريقة الأولى يؤدي إلى المغالاة في تقدير ارصدة العملاء وفي تقدير صافي الدخل على أساس أنه لم يؤخذ في الاعتبار احتمال حصول العملاء على الخصم المقرر في نهاية السنة المالية. أما الطريقتين الثانية والثالثة فيؤديان إلى نفس النتيجة وهي إظهار صافي القيمة المحققة في الميزانية العمومية لكل من أرصدة العملاء والايرادات.

مردودات المبيعات ومسموحات المبيعات: من الناحية النظرية ينبغي أن نأخذ في الاعتبار عند تقييم أرصدة المتحصلات إحتمال قيام بعض العملاء برد البضاعة

المباعة اليهم، أو قيامهم بالمطالبة بتخفيض المبالغ المستحقة عليهم بسبب عدم مطابقة البضاعة المباعة اليهم لرغباتهم بالكامل. إن المردوادات المتوقعة والمسموحات يترتب عليها في النهاية تخفيض المبالغ التي سيتم تحصيلها من العملاء وبناء عليه أرصدة المتحصلات وفي الحالات التي تكون فيها هذه المبالغ كبيرة ويمكن تقديرها بطريقة موضوعية، فان اخذها في الاعتبار كتسوية للمردودات والمسموحات المقدرة يترتب عليه تحسين قياس الدخل ورقم الدخل الصافي بالتالي.

فعلى سبيل المثال إذا كانت خبرة المنشأة تشير إلى أن نسبة مردودات المبيعات تبلغ في المتوسط ٥٪ من أرصدة العملاء في نهاية كل سنة وأن متوسط ٦٠٪ من سعر البيع الأصلي سيتحقق في النهاية من البضاعة المردودة، أي بعد اعادة تلك البضاعة إلى الحالة التي يمكن بيعها عليها، فاذا كان إجمالي أرصدة العملاء في نهاية سنة ١٩٧٥ يبلغ ٢٠٠٠٠٠ جنيه، فان قيد التسوية المناسب سيظهر على الصورة التالية:

		من مذكورين	١٩٧٥/١٢/٣١
٦٠٠٠		حـ/ المخزون ـ مردودات المبيعات المتوقعة	
٤٠٠٠		حـ/ مردودات المبيعات	
	١٠٠٠٠	إلى حـ/ مخصص مردودات المبيعات	
		إثبات مردودات المبيعات المتوقعة، بعد إستبعاد القيمة المتوقع تحقيقها منها وترحيلها إلى حساب البضاعة.	

ويترتب على القيد السابق أنه سيطرح من حساب المبيعات في حساب المتاجرة ٤٠٠٠ جنيه، ومن حساب العملاء في الميزانية ١٠٠٠٠ جنيه، على أن يضاف إلى حساب البضاعة في الميزانية مبلغ ٦٠٠٠ جنيه. ويترتب على ذلك القيد تخفيض الايرادات والأصول المتداولة بمبلغ ٤٠٠٠ جنيه، وهو الفرق بين سعر البيع الأصلي والقيمة المتوقع تحقيقها من مردودات المبيعات المتوقعة.

ودائع العملاء عن العبوات: قد يجري العمل في المنشأة على تحميل العملاء بالودائع المحصلة كتأمين عن العبوات التي تباع فيها السلعة، على أساس أن هذه الودائع ترد بمجرد إعادة تلك العبوات للمنشأة. أما إذا كانت الودائع تحصل نقداً، فانه عند رد هذه العبوات يتم إلغاء حساب الوديعة (الالتزام) وترد القيمة للمودع، أما إذا لم ترد العبوات فان الالتزام برد الوديعة لن يكون قائماً، والفرق بين قيمة الوديعة (التأمين) وتكلفة العبوات غير المعادة تمثل ربح أو خسارة تعالج مع معالجة الاهلاك عن العبوات. وفي الحالات التي لا يكون فيها تحديداً زمنياً لاعادة تلك العبوات ينبغي تقدير عدد العبوات التي لن ترد للمنشأة، ويجب إجراء تسوية دورية بها وذلك طبقاً لخبرة الشركة في هذا المجال.

وفي الحالات التي يتم فيها تحميل العميل بقيمة التأمين على العبوات، فانه يكون هناك عدم تأكد بالنسبة للمبلغ المتوقع تحصيله من أرصدة العملاء، ويظل عدم التأكد موجوداً طالما أن العبوات لم ترد إلى المنشأة، وطالما ان الالتزام القائم على المنشأة والخاص بالتأمين المودع على العبوات موجوداً، وعلى الرغم من أن تلك العبوات موجودة في حيازة العملاء فانها يجب أن تدرج في أحد حسابات الأصول بالنسبة للمنشأة البائعة. فاذا كان إحتمال عدم رد هذه العبوات كبيراً فانها يمكن ان تعالج كأحد حسابات المخزون، أما إذا كان تداولها طبيعياً فانها تعالج باعتبارها أصل طويل الأجل تخضع للاهلاك خلال سنوات حياتها لانتاجية؛ أو انها قد تعالج كأحد عناصر المخزون التي تظهر بقيمتها بعدما يطرأ عليها من نقص أثناء العام.

٣ ــ حـ ــ توقيت تحصيل الأرصدة المدينة:

سبق أن ذكرنا أنه عندما تطول الفترة التي يستحق فيها الرصيد المدين ينبغي أن نأخذ في الاعتبار القيمة الحالية لهذا الرصيد في ميزانية المنشأة، وتظهر أهمية هذا الاجراء في حالة طول فترة الدين وفي حالة عدم تحميل العملاء بفوائد على أرصدتهم. فعلى سبيل المثال إذا كان هناك مبيعات بمبلغ ٢١٢٠٠ جنيه تستحق بعد سنة من الآن وأن سعر الفائدة السائد في السوق هو ٦٪ فان التسجيل السليم لهذه العملية يظهر على الصورة التالية:

١٢٠٠		من حـ/ العملاء	تاريخ البيع
		إلى مذكورين	
	٢٠٠٠٠	حـ/ المبيعات	
	١٢٠٠	حـ/ الفوائد غير المكتسبة على أرصدة العملاء.	
		إثبات المبيعات بعد إستبعاد الفوائد غير المكتسبة على عملية البيع.	

يلاحظ من القيد السابق أننا رحلنا إلى حساب المبيعات صافي القيمة الحالية لعملية البيع (٢١٢٠٠ ÷ ١٫٠٦ = ٢٠٠٠٠ جنيه). أما الباقي فقد رحل إلى حساب الفوائد غير المكتسبة، والتي ستتحول إلى إيرادات خلال الفترة التي يظل فيها الدين قائماً. ويعتبر حساب الفوائد غير المكتسبة على أرصدة العملاء تعديل لقيمة أرصدة العملاء في الميزانية العمومية وقد سبق أن بينا أن المحاسبين يتجاهلون هذه الفكرة خاصة إذا كانت الاستحقاقات قصيرة.

٣ ـ ء ـ تقدير ارصدة المتحصلات المحتمل عدم تحصيلها ومعالجة الديون المعدومة:

المشكلة الثالثة المتعلقة بتقييم أرصدة المتحصلات هي تقدير إحتمال عدم قدرة بعض العملاء على سداد أرصدة حساباتهم. وطالما أن سياسة الائتمان بالمنشأة سليمة فان الخسارة الناتجة عن إحتمال عدم تسديد بعض الأرصدة ستكون محدودة، وستوجد تلك الخسارة على الرغم من أي مجهودات يبذلها قسم الأئتمان في المشرع. وبالاضافة إلى ذلك فان هدف الادارة ليس هو تصغير حجم تلك الخسارة الناتجة عن إحتمال عدم تحصيل بعض الأرصدة المدينة، ولكن هدفها هو تعظيم صافي الدخل، وبناء عليه فان تقييد سياسة منح الائتمان في المشروع قد يترتب عليه خسارة بعض المبيعات التي تفوق الخسارة التي أمكن تجنبها عن طريق تخفيض نسبة الأرصدة غير المحصلة.

كما أن الأرصدة المدينة التي لن يكون من الممكن تحصيلها تكون قيمتها الحالية صفر، ولن يتحقق الدخل المقابل لها. ويهدف المحاسب بتقدير إحتمال عدم تسديد بعض الأرصدة إلى تجنب المغالاة في أرصدة العملاء وفي الإيرادات خلال الفترة التي تمت المبيعات فيها. ويلاحظ ان التقديرات المستقبلة تكون خاضعة للخطأ دائماً، ويحاول المحاسبون دائماً تجنب ذلك الخطأ عند تقدير نسبة الأرصدة المتوقع عدم تحصيلها او تصغيره كلما كان ذلك ممكناً من الناحية العملية نظراً لأهمية ذلك بالنسبة لقياس الدخل.

ويظهر المبلغ المقدر عدم تحصيله في الميزانية العمومية كحساب تقييم دائن يطرح من رصيد حساب العملاء، ويسمي حساب مخصص الديون المشكوك فيها، أو مخصص الديون المعدومة، أو مسموحات الديون المشكوك فيها Allowance for Uncollectible Accounts. ويستخدم حساب التقييم هذا لتعديل أرصدة العملاء للوصول إلى قيمتها الممكن تحقيقها، ومن الطبيعي أن السبب في إستخدام حساب تقييم لمعالجة إحتمال عدم تحصيل الأرصدة هو أنه ليس من المعروف أي الحسابات لن يكون من المستطاع تحصيلها، كما أن حساب إجمالي المدينين ينبغي أن يتطابق مع مجموع أرصدة العملاء في دفتر استاذ مساعد العملاء، ولهذا لا يمكن ترحيل هذا المبلغ إلى حساب إجمالي العملاء وإنما يظهر مطروحاً من أرصدة العملاء مجتمعة في الميزانية للوصول إلى القيمة المحققة الصافية منها كما سبق أن ذكرنا.

ويمكن أن يعالج حساب مخصص الديون المشكوك فيها بعدة طرق في قائمة الدخل، فيرى بعض المحاسبين إستبعاد مخصص الديون المشكوك فيها من إجمالي المبيعات على أساس أنه يمثل إيرادات لن يتم تحصيلها، والحجة التي يثيرها هؤلاء المحاسبين ان المصروف يقاس بتكلفة البضاعة المشحونة للعملاء الذين لن يسددوا حساباتهم. ولكن في الحياة العملية فان مخصص الديون المشكون فيها غالباً ما يظهر ضمن مصروفات المنشأة وليس كاستبعاد من إجمالي المبيعات. ويرى أنصار إظهار المخصص ضمن مصروفات المنشأة ان فكرة التحقق يترتب عليها وجود رصيد سليم لحساب العميل عند البيع، أما عدم التحصيل فهو يرجع إلى بعض الصعوبات المالية التي تظهر أو تصبح واضحة بعد تاريخ البيع، وبناء عليه فان الانخفاض في رصيد

العميل (أو العملاء) يمثل تآكل في قيمة الأصل الذي يكون له طبيعة المصروف. وأخيراً فان البعض يرى أن مخصص الديون المشكوك بمثابة مصروف مالي وبناء عليه يظهر ضمن مجموعة المصاريف الأخرى في قائمة الدخل، ومن الطبيعي أن جميع هذه الآراء لن تؤثر على صافي الدخل ولكنها تحدد فقط كيفية معالجة مخصص الديون المشكوك فيها في قائمة الدخل.

وتقدر الأرصدة المحتمل عدم تحصيلها إما على أساس العلاقة السابقة بين الأرصدة غير المحصلة والمبيعات خلال السنوات الماضية، أو على أساس بحث وتحليل أرصدة حسابات العملاء في نهاية السنة المالية، وسنعرض فيما يلي لكل اسلوب من الأساليب السابقة في تقدير قيمة الديون المشكوك في تحصيلها.

تقدير الديون المشكوك فيها على أساس المبيعات:

يعتبر متوسط النسبة المئوية من المبيعات الآجلة غير المحصلة في السنوات السابقة أساساً منطقياً لتقدير الجزء من المبيعات الجارية الذي يتوقع عدم تحصيلة ويتصف هذا الاجراء في تقدير الديون المشكوك فيها ببساطته وإمكانية الوصول الى التقدير بمجرد الوصول إلى رقم المبيعات الآجلة، ويترتب على المدخل السابق في تقدير الديون المشكوك فيها المقابلة المنطقية بين الإيرادات والمصروفات ويعتبر مفيداً جداً في إعداد القوائم المالية المتكررة (الشهرية مثلا)

وإذا كانت نسبة المبيعات النقدية الى المبيعات الآجلة ثابتة نسبياً، فان تقدير الديون المشكوك في تحصيلها على أساس نسبة من إجمالي المبيعات يعطي نتائج دقيقة نسبياً، وعلى الرغم من ذلك فان الاجراء السليم هو تقدير الديون المشكوك فيها على أساس نسبة من المبيعات الآجلة فقط. ويمكن إدخال بعض التعديلات أو التحسينات على ذلك التقدير عن طريق تحليل المبيعات لكل مجموعة من العملاء، إما حسب حجم الأرصدة أو حسب المناطق الجغرافية، وذلك في حالة توافر المعلومات اللازمة لذلك.

وباستخدام نسبة الأرصدة المتوقع عدم تحصيلها وضربها في رقم المبيعات الآجلة

نحدد قيمة المبيعات التي لن يكون من المستطاع تحصيلها عن نفس الفترة. ولن يتحدد الخطأ في تلك العملية إلا بعد عمليات التحصيل، ومن الملائم إجراء بعض الاختبارات الدورية لتحديد مدى ملائمة المخصص على ضوء ظروف المشروع المتغيرة.

وجدير بالذكر ان تقدير مخصص الديون المشكوك فيها بهذه الطريقة في نهاية السنة المالية ليس له علاقة بالرصيد الموجود فعلا في ذلك المخصص، وما اذا كان مدينا او دئنا، إنما ينحصر الاهتمام على تحديد العلاقة بين المبيعات الآجلة عن السنة والنسبة المتوقع عدم تحصيلها منها سنوياً وهي التي ترحل الى حساب المخصص. ويترتب على متابعة الخطأ أو المغالاة في تحديد قيمة المخصص تعديل النسبة سنوياً للقضاء على تلك الفروق.

تقدير مخصص الديون المشكوك فيها على أساس تحليل حسابات العملاء:

من الطرق الملائمة والشائعة الاستخدام في الحياة العملية لتقدير مخصص الديون المشكوك فيها وتحديد المبلغ الملائم الذي يحمل على إيرادات الفترة طريقة تحليل الحسابات المدينة إلى مجموعات حسب عمر الحساب وتحديد إحتمال عدم التحصيل بالنسبة لكل مجموعة. وتستند هذه الطريقة الى الاعتقاد السائد بصفة عامة، بوجود علاقة بين طول مدة بقاء الحساب واحتمالات تحصيلة، على أساس أنه كلما طالت فترة وجود الحساب كلما قل إحتمال تحصيلة، ويطلق على طريقة تقسيم أرصدة العملاء الى مجموعات وفقاً لعمر كل مجموعة طريقة تحديد عمر الحسابات aging of accounts receivables وتتوقف المجموعات التي ستنقسم إليها أرصدة العملاء على خبرة الشركة وشروط البيع فيها، كما أن هذه المجموعات ستكون الأساس في تحديد الديون المشكوك فيها بالنسبة لكل مجموعة. الا انه يلاحظ ضرورة قيام المنشأة بفحص الأرصدة التي مضى عليها فترة طويلة جداً بصفة مستقلة لتحديد ظروف كل منها بصفة خاصة وتحديد نسبة عدم التحصيل بالنسبة لها على هذا الأساس التحليلي.

وتظهر قائمة تحديد مخصص الديون المشكوك فيها بهذه الطريقة على الصورة التالية:

منشأة..

تحديد عمر الأرصدة المدينة في نهاية سنة...

مجموعة الحسابات على أساس تاريخ الاستحقاق	قيمة الرصيد من واقع الكشوف التحليلية	النسبة المئوية للرصيد	نسبة احتمال عدم التحصيل	المبلغ المقدر عدم تحصيله
	جنيه	٪	٪	جنيه
لم تستحق بعد	٢٤٠٠٠٠	٪٧٥	٪١	٢٤٠٠
مستحق من ٣٠ يوم	٤١٦٠٠	٪١٣	٪٣	١٢٤٨
مستحقة من ٣١ - ٦٠ يوم	٢٠٨٠٠	٪٦,٥	٪٥	١٠٤٠
مستحقة من ٦١ - ٩٠ يوم	٩٦٠٠	٪٣	٪١٠	٩٦٠
مستحقة من ٩١ - ١٢٠ يوم	٤٨٠٠	٪١,٥	٪٣٠	١٤٤٠
مستحقة لأكثر من ١٢٠ يوم	٣٢٠٠	٪١	تحليل الحسابات المختلفة	٢٥٠٠
	—	—		—
	٣٢٠٠٠٠	٪١٠٠		٩٥٨٨
	===	===		===

يظهر الكشف السابق أن حوالي ٩٦٠٠ جنيه من أرصدة العملاء يحتمل عدم تحصيلها. وبمقارنة هذا المبلغ بالرصيد الموجود فعلا في حساب مخصص الديون المشكوك فيها تتحدد التسوية المطلوب إجراؤها في نهاية تلك السنة المالية، وذلك للوصول برصيد هذا الحساب إلى المبلغ المطلوب وجودة (٩٦٠٠ جنيه) ومن التعديلات على تلك الطريقة والتي تستخدم عادة في الحياة العملية تعديل رصيد العملاء، أو مجرد إضافة نسبة من أرصدة العملاء على المخصص الموجود فعلا في نهاية السنة المالية.

وتجدر الاشارة في هذا المجال أنه مهما كان الاجراء المستخدم فان العملية كلها تقديرية، وأن النتائج هي مجرد تقديرات، ولهذا ينبغي أن يظهر المخصص كرقم دائري مهما كان الأسلوب المستخدم في إعداده.

ويلاحظ أنه نادراً ما تتفق الأرصدة غير المحصلة فعلا التي تخص السنة بالمبلغ المخصص لعدم تحصيل تلك الأرصدة في تلك السنة. وطالما أنه يوجد إرتباط معقول بين التقديرات السنوية والخبرة العملية، فان الفروق البسيطة بين المخصص وعدم التحصيل الفعلي يتم تجاهلها. إلا أنه يلاحظ ان التسويات الكبيرة التي تتم لتخفيض أو زيادة المخصص عادة تتضمن تصحيح بعض الأخطاء المتعلقة بقياس الدخل في فترات سابقة، فاذا كانت المبالغ كبيرة فانه ينبغي تحديد مصدر الخطأ وإجراء قيد تصحيح ملائم.

ولا يضاح هذه الفكرة نفترض ان شركة الشمس للتجارة قد تأسست منذ ثلاثة سنوات، وقد رأت الشركة تقدير مخصص الديون المشكوك فيها سنوياً على أساس ٢٪ من المبيعات الآجلة، وفيما يلي قائمة توضح خبرة المنشأة بالنسبة لتحصيل تلك الأرصدة:

السنة	المخصص المكون للديون المشكوك فيها	الديون التي تقرر اعدامها وفقاً للسنة التي تخصها			الرصيد الموجود في المخصص في نهاية السنة
		السنة ١	السنة ٢	السنة ٣	
	جنيه	جنيه	جنيه	جنيه	جنيه
١	١٠٠٠٠	٣٠٠٠			٧٠٠٠
٢	١٥٠٠٠	٦٠٠٠	٤٠٠٠		١٢٠٠٠
٣	٢٠٠٠٠		٧٠٠٠	٥٠٠٠	٢٠٠٠٠
		٩٠٠٠	١١٠٠٠	٥٠٠٠	

واضح من هذا الجدول أن المنشأة تستخدم طريقة تحديد المخصص على أساس نسبة من المبيعات لكل سنة، ويوضح الجدول ايضاً المبالغ التي تقرر إعدامها خلال السنوات الثلاثة، كما يوضح رصيد المخصص في نهاية السنة الثالثة وهو ٢٠٠٠٠ جنيه. وبفرض أن المنشأة في نهاية تلك السنة قامت بدراسة أرصدة حسابات العملاء وتبين من تلك الدراسة ان الحسابات الموجودة من السنة الثانية تحتاج فقط إلى ١٠٠٠ جنيه، وحسابات السنة الثالثة تتطلب ٨٠٠٠ جنيه فقط كمخصص للديون المشكوك فيها. يترتب على تلك الدراسة وجود مغالاة في رصيد حساب مخصص الديون المشكوك فيها قدرها ١١٠٠٠ جنيه (٢٠٠٠٠ ـ ٩٠٠٠ جنيه)، كما أن ذلك يشير إلى وجود تخفيض في دخل السنوات السابقة بنفس المبلغ، كما يظهر من الجدول التالي:

السنة	المبالغ غير المحصلة فعلي	مقدر على اساس تحليل الحسابات	المجموع	مخصص الديون المشكوك فيها	قيمة التخفيض في الدخل
	جنيه	جنيه	جنيه	جنيه	جنيه
١	٩٠٠٠	-	٩٠٠٠	١٠٠٠٠	١٠٠٠
٢	١١٠٠٠	١٠٠٠	١٢٠٠٠	١٥٠٠٠	٣٠٠٠
٣	٥٠٠٠	٨٠٠٠	١٣٠٠٠	٢٠٠٠٠	٧٠٠٠
	٢٥٠٠٠	٩٠٠٠	٣٤٠٠٠	٤٥٠٠٠	١١٠٠٠

واضح من الجدول السابق أن مصاريف الديون المشكوك فيها في السنة الأولى ٩٠٠٠ جنيه وبناء عليه يكون هناك تخفيض في دخل هذه الفترة بمبلغ ١٠٠٠ جنيه. كما أن المصاريف في السنة الثانية تصل إلى ١٢٠٠ جنيه، منها ١١٠٠٠ جنيه تحققت فعلا و١٠٠٠ جنيه متوقعة طبقاً لتحليل الحسابات وبالتالي يكون الخفض في دخل هذه السنة ٣٠٠٠ جنيه، اما بالنسبة للسنة الرابعة فان مصاريف الديون المشكوك فيها ١٣٠٠٠ جنيه (منها ٥٠٠٠ جنيه محققة و٨٠٠٠ جنيه مقدرة وفقاً لطريقة تحليل الحسابات)، ولهذا يكون الخفض في دخل هذه الفترة ٧٠٠٠ جنيه، وبناء على ذلك فان التخفيض الاجمالي في دخل السنوات السابقة يكون ١١٠٠٠ (١٠٠٠+٣٠٠٠+٧٠٠٠ جنيه) كما سبق أن ذكرنا. ويظهر قيد التسوية في نهاية السنة الثالثة لتعديل هذا الوضع على الصورة التالية:

١١٠٠٠		من حـ/ مخصص الديون المشكوك فيها الى مذكورين	٧٥/١٢/٣١
	٧٠٠٠	حـ/ مصاريف الديون المشكوك فيها	
	٤٠٠٠	حـ/ تصحيحات ارباح السنوات السابقة	
		تعديل رصيد حساب مخصص الديون المشكوك فيها ليصبح رصيدة ٩٠٠٠ جنيه، وترحيل الزيادة إلى مصاريف الديون المشكوك فيها وحساب تصحيح أرباح السنوات السابقة.	

ويترتب على القيد السابق تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك فيها بحيث يصبح رصيدة ٩٠٠٠ جنيه وهو المبلغ المطلوب، كما يترتب عليه جعل حساب مصاريف الديون المشكوك فيها دائناً بمبلغ ٧٠٠٠ جنيه وسترحل إلى جانب الدائن من حساب الأرباح والخسائر، كما أن حساب تصحيح أرباح السنوات السابقة سيرحل الى حساب الأرباح والخسائر، بحيث يعتبر جزء من صافي الدخل في حساب النتيجة، ويمكن ان تظهر بصفة مستقلة في هذه القائمة.

معالجة الديون المعدومة:

واضح من المناقشة السابقة أنه عندما يتقرر اعدام أحد الديون، فان قيمة هذه الديون تخصم على حساب مخصص الديون المشكوك فيها وذلك يجعل هذا الحساب مديناً وحساب إجمالي العملاء (وحساب العميل الشخصي في دفتر استاذ مساعد العملاء) دائناً بنفس القيمة. وتعتبر تلك العملية بمثابة إستخدام للمخصص في الغرض المكون من اجله ولا يترتب على تحميل المخصص بقيمة الديون التي يتقرر إعدامها وجعل حساب العميل دائن اي تأثير على صافي قيمة

العملاء (أو القيمة الدفترية لتلك الأرصدة - القيمة الاسمية مطروحاً منها المخصص) ولا على صافي الدخل الخاص بالفترة التي يتم فيها اعدام الدين.

وإذا قامت المنشأة بتحصيل بعض الأرصدة التي سبق إعدامها، فإن الإجراء السليم هو جعل حساب الغميل مديناً وحساب مخصص الديون المشكوك فيها دائناً، على أن يتم إثبات المتحصلات بجعل حساب البنك مديناً وحساب العميل دائناً بالقيمة المحصلة. ولا يوجد إعتراض على هذه الطريقة إذا كانت المبالغ المحصلة من الديون المعدومة صغيرة وأنها تمثل مبالغ أعدمت على سبيل الخطأ. أما في الحالات التي يكون فيها ديون مبعوثة كبيرة (ديون محصلة سبق إعدامها) فقد يشير ذلك إلى أن مصروفات السنوات السابقة كان مبالغا فيها، وخاصة في الحالات التي يقدر مخصص الديون المشكوك على أساس فحص الحسابات وتحديد عمر كل منها، فان المخصص سيكون كافياً لتغطية الديون المشكوك فيها المقدرة التي لم يتقرر إعدامها بعد، كما أن الديون المبعوثة سيترتب عليها زيادة هذا المخصص. في مثل هذه الحالات فان القيد الخاص باثبات الديون المبعوثة والذي يتضمن جعل حساب العميل مديناً قد يرحل إلى حساب دائن خاص يوضح أن ذلك يمثل تعديل للمبالغ المحملة بالزيادة على مصروفات السنوات السابقة.

٤ ـ جرد وتقييم أوراق القبض:

يشير إصطلاح أوراق القبض في المحاسبة إلى مجموعة من وسائل الدفع تتفق جميعها في أنها تمثل تعهدات غير مشروطة لسداد مبالغ معينة بشروط محددة تحديداً دقيقاً في هذه الأوراق. وتكون أوراق القبض قابلة للتحويل أو التظهير من شخص إلى آخر، ويترتب على ذلك إمكانية تداولها بسهولة وذلك عن طريق التحويل سداداً لبعض الالتزامات أو خصمها لدى أحدى البنوك، أو الإقتراض بضمانها.

وينبغي توافر بعض الشروط القانونية في تلك الأوراق حتى تكون قابلة للتظهير وأهم هذه الشروط هي: (١) ان الورقة ينبغي أن تكون مكتوبة وموقعاً عليها من الشخص الذي قام باعدادها أو سحبها (٢) ينبغي ان تتضمن تعهداً غير مشروط أو أمر لدفع مبلغ معين أو قابل للتعيين من المال (٣) أن تكون قابلة للدفع

عند الطلب أو في تاريخ محدد (٤) ان تكون قابلة للدفع لأمر مستفيد معين أو لحاملها (٥) تشتمل على اسم المسحوب عليه وتكون موقعة منه (٦) ينبغي أن ينص فيها صراحة على وجود مقابل للوفاء (نقداً أو بضاعة أو أصول).

وتشتمل أوراق القبض أساساً على نوعين من الأوراق، هما السندات الأذنية والكمبيالات. وتكون أطراف السند الأذنى إثنان، الساحب والمسحوب عليه، على أساس ان السند الأذنى يمثل تعهد من المسحوب عليه لدفع مبلغ معين للساحب أما الكمبيالة فأطرفها ثلاثة، الساحب والمسحوب عليه والمستفيد، على أساس انها تمثل أمر يصدره الساحب إلى المسحوب عليه يطلب منه دفع مبلغ معين من المال لطرف ثالث هو المستفيد.

وتستخدم الأوراق التجارية بدرجة كبيرة في الحياة التجارية، وخاصة في الحالات التي تكون فيها فترة الدين طويلة، ويترتب على إستخدامها تحويل الدين الشخصي الى دين ثابت بورقة تجارية قابلة للتداول، يكون في إمكان المنشأة تحويلها في اي وقت أو خصمها والحصول على ما يقابلها من نقدية إذا احتاجت المنشأة لذلك. وقد سبق أن عرضنا في الجزء الأول من هذه السلسلة لمعالجة اوراق القبض من الناحية المحاسبية وبينا المراحل المختلفة التي تمر بها وإحتمالات عدم تحصيلها. وسنعرض هنا لمشاكل تقييم هذه الأوراق وإظهارها في ميزانية المنشأة على النحو الوارد في الصفحات التالية:

أ ــ تقييم رصيد اوراق القبض.

إن التقييم السليم لأوراق القبض، كما هو الحال بالنسبة لأرصدة المتحصلات، يكون باستخدام القيمة السوقية الصحيحة لها عند إقتنائها أو الحصول عليها (القيمة الحالية) ويكون من الممكن الوصول إلى التقييم السليم لتلك الأوراق بالرجوع الى شروط السداد الواردة بها والحقوق التي تخولها لحاملها، وفيما عدا إحتمالات عدم السداد فانه تقل إحتمالات عدم التأكد سواء بالنسبة للمبلغ المتوقع الحصول عليه وتاريخ الحصول عليه.

وتشبه اوراق القبض حسابات العملاء العادية في أن جزء منها يحتمل عدم

تحصيلة، ولهذا فانه اذا كانت المنشأة تستخدم أوراق القبض كوسيلة منتظمة للسداد فانه يمكن تقدير إحتمال عدم السداد بنفس الطريقة والاجراءات التي تحدثنا عنها عند عرض مخصص الديون المشكوك فيها.

وتجدر الاشارة إلى أن بعض أوراق القبض قد ينص فيها صراحة على وجود فائدة وبعضها لا يتضمن هذا النص صراحة، ولا يعني هذا ان النوع الثاني لا يتضمن فوائد، وإنما تكون الفوائد عادة مأخوذة في الاعتبار عند تحديد مبلغ الورقة الاجمالي. وبناء على ذلك فان القيمة الزمنية للنقود تكون موجودة في جميع حالات أوراق القبض، على أساس أن القيمة الحالية للورقة التي تتضمن تعهداً بالدفع في تاريخ لاحق في المستقبل لن تكون مساوية للمبلغ الذي سيدفع في تاريخ الاستحقاق.

ونوضح الفرق بين ورقة القبض التي ينص فيها صراحة على وجود فائدة وتلك التي لا تتضمن النص على فوائد باستخدام المثال التالي:

بفرض ان منشأة السعادة حصلت على سندين سداداً لثمن بضاعة مباعة، السند الأول يمثل ثمن بضاعة قيمتها ١٢٠٠٠ جنيه ويضاف الى ذلك فائدة بواقع ٦٪ على أساس ان السند يستحق بعد سنة من الآن.

أما السند الثاني فيستحق بعد سنة من الآن وقيمته ١٢٧٢٠جنيه دون أن ينص فيه على فوائد.

من الطبيعي أنه لا يمكن إثبات السند الأول بجعل حساب أوراق القبض مدين بمبلغ ١٢٠٠٠ جنيه وحساب العميل أو المبيعات دائناً بها، على أساس أن هذا السند يعادل تماما السند الثاني، ذلك لأن مبلغ السند الثاني يتضمن الفائدة، اما السند الأول فينبغي ان يضاف اليه الفائدة المستحقة عليه بحيث تصبح قيمته ١٢٠٠٠ × ١٠٦/١٠٠ = ١٢٧٢٠ جنيه. فالسندين قيمة كل منهم في تاريخ الاستحقاق ١٢٧٢٠ وقيمة كل منهم الحالية ١٢٠٠٠ جنيه. وطالما ان هذين السندين متطابقين تماماً، فان معالجتهم محاسبياً تكون متطابقة، وذلك يجعل حساب اوراق القبض مديناً بمبلغ ١٢٠٠٠ جنيه مع إثبات الفوائد المستحقة على

كل منها عند تحققها بحيث يصل مجموعها في النهاية الى ١٢٧٢٠ جنيه. فيفرض انه يتم قياس الدخل شهرياً فانه يتم إثبات الفائدة المستحقة عن الشهر إما بجعل حساب اوراق القبض مديناً أو حساب الفائدة غير المحصلة مديناً، وحساب الفوائد المكتسبة دائناً بالقيمة وتظهر القيود على الصورة التالية:

١٢٠٠٠		من حـ/ أوراق القبض	تاريخ الحصول
	١٢٠٠٠	إلى حـ/ العميل (أو المبيعات)	على الورقة
		إثبات أوراق القبض التي حصلت عليها بقيمتها الحالية.	

	٦٠	من حـ/ اوراق القبض	في آخر الشهر
		أو من حـ/ الفوائد غير المحصلة	
٦٠		إلى حـ/ الفوائد المكتسبة	
		إثبات الفوائد المكتسبة عن شهر. .	

ويلاحظ ان القيد الثاني سيتم إجراؤه شهرياً لاثبات الفائدة الشهرية المكتسبة، وبالتالي فلن يكون هناك حاجة الى إجراء تسوية جردية في نهاية السنة المالية، أما اذا لم يجري هذا القيد شهرياً، فانه لا بد من إجراء هذا القيد ويكون مبلغه هو الفائدة المستحقة من تاريخ الحصول على السند حتى تاريخ انتهاء السنة المالية بالسعر المقرر. وجدير بالذكر ان المعالجة السابقة لا يترتب عليها إثبات القيمة الاجمالية للسند الثاني في تاريخ استحقاقه (١٢٧٢٠ جنيه) وفي حالة الرغبة في إظهار تلك القيمة في الدفاتر فان القيود الخاصة بهذا السند تظهر على الصورة التالية:

		البيان		التاريخ
١٢٧٢٠		من حـ/ اوراق القبض		تاريخ الحصول على الورقة
		إلى مذكورين		
	٧٢٠	حـ/ مخصص الخصم على أوراق القبض		
	١٢٠٠٠	حـ/ المبيعات		
		إثبات حصولنا على سند بمبلغ ١٢٧٢٠ ج يتضمن فائدة ٦٪ ويستحق بعد سنة.		

يلاحظ أن حساب مخصص الخصم على اوراق القبض يعتبر حساب تقييم يطرح من حساب اوراق القبض في القوائم المالية.

وفي نهاية كل شهر يجري القيد التالي:

		البيان	التاريخ
٦٠		من حـ/ مخصص الخصم على أوراق القبض	نهاية الشهر
	٦٠	إلى حـ/ الفوائد المكتسبة	
		إثبات الفائدة المكتسبة عن شهر.. بواقع ٦٪	

ويجري هذا القيد شهرياً حتى تاريخ الاستحقاق، حيث يجري القيد التالي:

		البيان	التاريخ
١٢٧٢٠		من حـ/ النقدية	تاريخ الاستحقاق
	١٢٧٢٠	إلى حـ/ اوراق القبض	
		إثبات تسديد ورقة القبض في تاريخ الاستحقاق.	

ويلاحظ أن كثير من المحاسبين يرون إثبات أوراق القبض بقيمتها الاجمالية وخاصة إذا لم يكن فيها نص صريح على وجود فائدة، مع تكوين مخصص لخصم أوراق القبض في نهاية السنة المالية للوصول إلى القيمة الحالية لتلك الأوراق، ويحدد المخصص في هذه الحالة عن طريق أخذ متوسط تاريخ إستحقاق الأوراق، وسعر الفائدة السائد في السوق ولكن هذا الاجراء ليس دقيقاً تماماً على أساس انه يؤدي إلى المغالاة في قيمة الأصول عند إثبات الورقة التجارية، كما انه يفشل في إظهار الفوائد المكتسبة بصفة مستقلة عن المبيعات. كما أن الاجراء المستخدم هنا يؤدي الى تحديد الخصم على كل ورقة تجارية على حدة ويتم إثباته عند تحققه مباشرة، وليس فيه عناصر تقديرية.

٤ ـ ب ـ خصم أوراق القبض:

يشير إصطلاح خصم أوراق القبض إلى تقديم الورقة للبنك للحصول على قيمتها الحالية عند إحتياج المنشأة إلى أموال نقدية، وتؤدي البنوك خدمة جليلة للنشاط التجاري والصناعي بقبولها خصم أوراق القبض على أساس أنها توفر السيولة المطلوبة للمنشآت المختلفة، هذا بالاضافة إلى أن عمليات خصم الأوراق التجارية تعتبر مصدراً للايراد في البنوك ولا تقبل البنوك إلا خصم الأوراق التجارية من الدرجة الأولى اي التي تكون مسحوبة على عملاء مركزهم المالي سليم ويتمتعون بسمعة جيدة. ويلاحظ أن خصم الورقة التجارية لا يعفى المنشأة التي قدمت الورقة للخصم من المسؤولية، وذلك في حالة إخفاق المسحوب عليه في دفع قيمتها في تاريخ الاستحقاق، ذلك لأن البنك يرجع على المنشأة التي قدمت الورقة للخصم اذا رفض المسحوب عليه سداد قيمتها.

وتحسب المتحصلات من عملية الخصم عن طريق إستبعاد الفائدة المستحقة من قيمة الورقة الاجمالية (القيمة في تاريخ الاستحقاق) عن مدة الخصم، ونظراً لأن بعض البنوك تقوم بحساب الفائدة على القيمة الاجمالية للورقة وليس على أساس صافي قيمة الحصيلة أو القيمة الحالية، فيترتب على ذلك، بطبيعة الحال زيادة سعر الفائدة الفعلي على الأموال التي تحصل عليها المنشأة عن السعر المقرر. ونوضح هذه الفكرة ونبين كيفية المعالجة المحاسبية باستخدام المثال التالي:

حصلت إحدى المنشآت على كمبيالتين سداداً لبعض المبيعات التي تمت في نفس اليوم، وقيمة كل من هاتين الكمبيالتين في تاريخ الاستحقاق الذي يقع بعد سنة من الآن ٥٠٠٠٠ جنيه. ولم تتضمن الكمبيالة الأولى اي نص على إضافة فوائد، أما الكمبيالة الثانية فتتضمن نصاً يقضي باضافة فائدة قدرها ٦٪ سنوياً فبفرض أن معدل الفائدة أو الخصم الذي يحصل عليه البنك هو ٦٪ سنوياً، وأن المنشأة قامت بخصم تلك الأوراق مباشرة في نفس تاريخ الحصول عليها.

المطلوب: بيان كيفية معالجة تلك العمليات محاسبياً.

يرى كثير من المحاسبين إثبات تلك الكمبيالات بقيمتها الاجمالية في تاريخ الاستحقاق، فالكمبيالة الأولى يتم إثباتها بجعل حساب أوراق القبض مديناً وحساب العميل أو حساب المبيعات دائناً بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه، على أنه عند خصم تلك الأوراق، فانه يتم جعل حساب البنك مدين بصافي المبلغ المحصل من عملية الخصم وهو ٤٧٠٠٠ جنيه وحساب الخصم مدين بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه (٥٠٠٠٠ × ٦ / ١٠٠)، وحساب اوراق القبض دائن بكامل القيمة (٥٠٠٠٠ جنيه (قد يكون من الممكن توسيط حساب أوراق قبض مخصومه). أما بالنسبة للكمبيالة الثانية فانه جرى العرف بين كثير من المحاسبين على إثباتها على النحو التالي:

٥٣٠٠٠		من حـ/ العميل (محمد)	تاريخ البيع
		إلى مذكورين	
	٥٠٠٠٠	حـ/ المبيعات	
	٣٠٠٠	حـ/ الفوائد غير المكتسبة*	
		إثبات المبيعات والفوائد المتعلقة بالدين المستحق على العميل محمد	

* قد يرى البعض عدم إثبات أي فوائد على اساس أن العملية كلها تعتبر مبيعات.

٥٣٠٠٠		من حـ/ اوراق القبض	تاريخ البيع
	٥٣٠٠٠	إلى حـ/ العميل محمد	
		إثبات حصولنا على ورقة قبض محل الدين المستحق على العميل محمد.	
٥٣٠٠٠		من حـ/ اوراق القبض المخصومة	تاريخ الخصم
	٥٣٠٠٠	إلى حـ/ أوراق القبض	
		إثبات إرسال ورقة القبض للبنك للخصم.	
		من مذكورين	تاريخ إضافة القيمة لحساب المنشأة
٤٩٨٢٠		حـ/ البنك	
٣٠٠٠		حـ/ الفوائد غير المكتسبة*	
١٨٠		حـ/ مصاريف خصم أوراق القبض	
	٥٣٠٠٠	إلى حـ/ أوراق القبض المخصومة	
		إثبات صافي قيمة ورقة القبض المخصومة وإلغاء حساب الفوائد غير المكتسبة وإثبات باقي الخصم المستحق.	

واضح من أن هذا الاجراء يترتب عليه المغالاة في قيمة الأصول عند الحصول على الكمبيالة بلا مبرر، فقد تم إثبات ورقة القبض بمبلغ ٥٣٠٠٠ جنيه وهذه القيمة ليس لها دلالة في الوقت الحاضر، إنما يكون لها دلالة بعد سنة من الآن، إن قيمة الورقة الآن ٥٠٠٠٠ جنيه فقط، كما يترتب على القيود السابقة إلغاء حساب

* يرحل هذا المبلغ إلى حساب مصاريف خصم أوراق القبض في حالة عدم وجود حساب للفوائد غير المكتسبة.

الفوائد غير المكتسبة عند القيام بعملية الخصم، كما رحلنا مبلغ ١٨٠ جنيه إلى حساب مصاريف الخصم (أو المصاريف المالية)، وينتج هذا الفرق من قيام البنك بحساب الفائدة على أساس ان البنك سيقوم بتحصيل المبلغ الاجمالي بعد سنة من الآن وقد سبق ان بينا في الجزء الأول من تلك السلسلة بالتفصيل كيفية إستخدام هذا الاجراء بصورة عملية، إلا أن هذا الاجراء وان كان مفيداً في تفهم عمليات اوراق القبض وتقييمها في المراحل التمهيدية من الدراسة المحاسبية إلا أنه لا يتصف بالدقة الكاملة من الناحية العلمية لأنه يؤدي إلى المغالاة في قيمة الأصول بلا مبرر، كما سبق أن ذكرنا.

إن الاجراء الدقيق من الناحية العلمية هو إثبات تلك الأوراق بقيمتها الحالية عند الحصول عليها، وذلك على النحو التالي:

أولاً: تحديد المتحصلات من عمليات الخصم:

	الكمبيالة الأولى	الكمبيالة الثانية
	جنيه	جنيه
القيمة الأصلية للورقة (القيمة الاسمية)	٥٠٠٠٠	٥٠٠٠٠
الفائدة المستحقة	صفر	٣٠٠٠
القيمة الاجمالية عند الاستحقاق	٥٠٠٠٠	٥٣٠٠٠
الخصم المستحق للبنك	٣٠٠٠	٣١٨٠
صافي المتحصلات	٤٧٠٠٠	٤٩٨٢٠
القيمة الحالية للورقة على أساس ٦٪	٤٧١٧٠	٥٠٠٠٠
(القيمة الاجمالية ÷ ١,٠٦)		
الفرق بين المتحصلات والقيمة الحالية.	١٧٠	١٨٠

ويرجع الفرق بين القيمة الحالية وبين المتحصلات من عملية خصم أوراق القبض على الرغم من أن سعر الفائدة واحد إلى قيام البنك بحساب الخصم على أساس القيمة المقترضة، مما يترتب عليه زيادة أعباء الفوائد المستحقة للبنك نتيجة لهذا الاجراء كما سبق أن ذكرنا.

وتظهر القيود المتعلقة باثبات القيمة الحالية لتلك الأوراق على الصورة التالية:

الكمبيالة الأولى:

مدين	دائن	البيان	التاريخ
٤٧١٧٠		من حـ/ اوراق القبض	في تاريخ
	٤٧١٧٠	الى حـ/ المبيعات (او العميل)	البيع
		إثبات القيمة الحالية لورقة القبض	
		المستلمة من العميل.	

مدين	دائن	البيان	التاريخ
		من مذكورين	في تاريخ
٤٧٠٠٠		حـ/ البنك	الخصم
١٧٠		حـ/ مصاريف الخصم (أو المصاريف المالية)	
	٤٧١٧٠	إلى حـ/ اوراق القبض (أو الى	
		حـ/ اوراق القبض المخصومة في	
		حالة وجودة).	
		إثبات أوراق القبض المخصومة بتاريخ اليوم	

ومن الطبيعي أنه يمكن ان يسبق القيد الأخير قيد مؤداه جعل حساب أوراق القبض المخصومة مدين وحساب أوراق القبض دائن، على أن يكون الطرف الدائن للقيد الثاني في هذه الحالة هو حساب أوراق القبض المخصومة.

الكمبيالة الثانية:

٥٠٠٠٠		من حـ/ اوراق القبض	تاريخ البيع
	٥٠٠٠٠	إلى حـ/ المبيعات (أو الى حـ/ العميل)	
		إثبات القيمة الحالية للورقة المستلمة من العميل	
		ــــــــ	
		من مذكورين	
٤٩٨٢٠		حـ/ البنك	في تاريخ الخصم
١٨٠		حـ/ مصاريف الخصم (المصاريف المالية)	
	٥٠٠٠٠	إلى حـ/ أوراق القبض	
		إثبات خصم ورقة القبض وتحويل ملكيتها الى البنك، وإثبات الخصم الاضافي الناتج عن هذه العملية.	
		ــــــــ	

واضح من القيود السابقة أننا أثبتنا أوراق القبض بقيمتها الحالية عند الحصول عليها، وعند خصمها أثبتنا المتحصلات في حساب البنك مع إثبات فروق الخصم في حساب مصاريف الخصم، ويترتب على هذا الاجراء عدم المغالاة في قيمة الأصول عند إثبات أوراق القبض.

إفترضنا في المثال السابق ان المنشأة خصمت الأوراق التجارية بمجرد الحصول عليها مباشرة، ولكن يحدث في كثير من الحالات ان تحتفظ المنشأة بتلك الأوراق لمدة معينة، ثم تقوم بخصمها بعد ذلك. في مثل هذه الحالات ينبغي إثبات الفائدة المحققة للمنشأة قبل القيام بعملية الخصم على النحو التالي:

إفترض أن المنشأة في المثال السابق قامت بخصم تلك الأوراق بعد ستة شهور من تاريخ الحصول عليها.

أولا تحديد الفوائد المكتسبة قبل الخصم:

	الكمبيالة الأولى	الكمبيالة الثانية
جملة الورقة	٥٠٠٠٠	٥٣٠٠٠
قيمتها الحالية (عند الحصول عليها)	٤٧١٧٠	٥٠٠٠٠
الفرق ويمثل فوائد تكتسب خلال مدة سنة وحيث ان الخصم تم بعد ٦ شهور فيكون نصف هذا المبلغ	٢٨٠٠	٣٠٠٠
قد إكتسب	١٤١٥	١٥٠٠
الفوائد غير المكتسبة	١٤١٥	١٥٠٠

وينبغي أن يتم إثبات هذه الفوائد شهرياً كما سبق أن ذكرنا، وستكون محصلة القيود الشهرية، عن مدة ٦ شهور القيدين التاليين بالنسبة للكمبيالتين:

الكمبيالة الأولى:

١٤١٥		من حـ/ أوراق القبض	قيد شهري
	١٤١٥	إلى حـ/ الفوائد المكتسبة على أوراق القبض	
		إثبات الفوائد المكتسبة عن الكمبيالة ويلاحظ أن هذا القيد سيكون بمثابة ستة قيود شهرية في الحياة العملية.	

الكمبيالة الثانية :

يكون القيد مشابهة للقيد السابق تماماً فيما عدا أن مبلغه يكون ١٥٠٠ جنيه. ويعتبر حساب الفوائد أحد حسابات الايرادات التي سترحل إلى حساب الأرباح والخسائر. ويترتب على تلك القيود إثبات النمو الذي حدث في قيمة الأصل نتيجة لتراكم الفوائد لمدة ٦ شهور، بحيث ان رصيد الكمبيالة الأولى يصبح بعد هذا القيد مديناً بمبلغ ٤٨٥٨٥ جنيه (٤٧١٧٠ القيد الأصلي + ١٤١٥ الفوائد المكتسبة) كما أن قيمة الكمبيالة الثانية تصبح ٥١٥٠٠ جنيه (٥٠٠٠٠ القيمة المثبتة بها أصلا + ١٥٠٠ جنيه فوائد متراكمة).

وحتى يتم إثبات عملية الخصم التي ستتم بعد ٦ شهور ينبغي تحديد صافي المتحصلات من تلك العملية على الصورة التالية:

	الكمبيالة الأولى	الكمبيالة الثانية
جملة الكمبيالة (القيمة الاسمية + الفائدة)	٥٠٠٠٠	٥٣٠٠٠
الخصم المستحق عن مدة ٦ شهور	١٥٠٠	١٥٩٠
صافي المتحصلات	٤٨٥٠٠	٥١٤١٠
القيمة الحالية (بعد ستة شهور)		
القيمة الحالية لمدة سنة مضافا عليها		
الفوائد المكتسبة	٤٨٥٨٥	٥١٥٠٠
الفرق ويرجع لحساب الخصم على الجملة	٨٥	٩٠
وليس على المبلغ المقترض		

ويتم إثبات الخصم بعد ذلك على الصورة التالية:

الكمبيالة الأولى:

		من مذكورين	تاريخ الخصم
٤٨٥٠٠		حـ/ البنك	
٨٥		حـ/ المصاريف المالية (أو حـ/ مصاريف الخصم	
	٤٨٥٨٥	إلى حـ/ اوراق القبض	
		إثبات خصم ورقة القبض في..	

الكمبيالة الثانية:

		من مذكورين	تاريخ الخصم
٥١٤١٠		حـ/ البنك	
٩٠		حـ/ مصاريف الخصم (أو المصاريف المالية)	
	٥١٥٠٠	إلى حـ/ أوراق القبض	
		إثبات خصم ورقة القبض بتاريخ..	

ويلاحظ أنه اذا رفضت الكمبيالة في تاريخ الاستحقاق فان المنشأة تكون ملتزمة بدفع جملة الورقة للبنك، ويتم إثبات عملية الرفض بجعل حساب العميل مدين وحساب البنك دائن بجملة الورقة (٥٠٠٠٠ جنيه للكمبيالة الأولى، ٥٣٠٠٠ جنيه للكمبيالة الثانية). وبناء عليه فان هناك مسؤولية عرضية على المنشأة قيمتها ٥٠٠٠٠ جنيه بالنسبة للكمبيالة الأولى، ٥٣٠٠٠ جنيه بالنسبة للكمبيالة الثانية. وقد يترتب على رفض الكمبيالة تجديدها أو تحميلها على حساب مخصص الديون المشكوك فيها حسب الأحوال وطالما أن الورقة المخصومة موجودة

ولم ترفض بعد فيجب ان تفصح الميزانية العمومية عن المسؤولية العرضية الناتجة عن تلك الأوراق، ويمكن أن تظهر تلك المسؤولية على إحدى الصور التالية:

١ ــ بكتابة ملاحظة على الميزانية.

٢ ــ كتابة إشارة بين قوسين بجوار رصيد أوراق القبض.

٣ ــ في قسم خاص لجميع المسؤوليات العرضية الموجودة في تاريخ الميزانية.

٤ ــ عن طريق إظهار حساب لأوراق القبض المخصومة مطروحاً من حساب أوراق القبض في الميزانية.

يمكننا أن نخلص من العرض السابق أن المعالجة المحاسبية السليمة لأوراق القبض تقتضي إثبات تلك الأوراق بقيمتها الحالية عند الحصول عليها، وإثبات الفوائد عند تحققها. بصرف النظر عما إذا كان هناك نص صريح على حساب تلك الفوائد من عدمه، ويترتب على ذلك الاجراء عدم الحاجة الى تكوين مخصص لخصم أوراق القبض في نهاية السنة، إن كل ما هو مطلوب بالنسبة لتلك الأوراق في نهاية السنة المالية هو التأكد من إثبات الفوائد المكتسبة على تلك الأوراق حتى تاريخ السنة المالية.

٤ ــ حـ ــ ظهور أرصدة المتحصلات في الميزانية العمومية:

تظهر أرصدة المتحصلات في الميزانية العمومية ضمن مجموعة الأصول المتداولة وبعد أرصدة النقدية والاستثمارات قصيرة الأجل التي لها طابع الأرصدة النقدية، وينبغي أن يفصح القسم المخصص لأرصدة المتحصلات عن العناصر التحليلية التالية:

١ ــ أوراق القبض وغيرها من الديون التي تكون مثبتة فى أوراق أو عقود.

٢ ــ أرصدة العملاء العادية (المتحصلات التجارية العادية).

٣ ــ المتحصلات من البيع بالتقسيط (أرصدة عملاء البيع بالتقسيط)

٤ ــ المطلوبات الأخرى.

واضح من ذلك الترتيب أننا أدرجنا الأوراق التجارية أولا، وذلك نظراً لسهولة تحويلها الى نقدية عن طريق عمليات الخصم والتحويل. كما أظهرنا أرصدة العملاء العادية في بند مستقل وذلك لاحتمال الحاجة الى تلك الأرصدة لمقارنتها بالمبيعات الآجلة وذلك للحكم على مركز التحصيل في المنشأة عند تحليل الميزانية كما سترى فيما بعد.

كما أنه في حالة وجود ضمانات مقدمة لبعض الأرصدة المدينة، فانها يجب ان تظهر بوضوح، كما ينبغي إظهار الأرصدة غير المستحقة خلال سنة أو خلال دورة التشغيل ايهما أطول بصفة مستقلة وضمن الأرصدة المدينة الأخرى، وليس ضمن مجموعة الأصول المتداولة. كما ينبغي ان تظهر الأرصدة الشاذة (الدائنة في حسابات العملاء) اذا كانت كبيرة في قسم الالتزامات الجارية بالميزانية.

وتظهر تلك العناصر في الميزانية العمومية على الصورة التالية:

منشأة..

الميزانية العمومية

في..

جنيه...

...

الأصول قصيرة الأجل (الجارية)

....

....

متحصلات Receivables

١٢٠٠٠٠ أوراق تجارية (تشتمل على ٣٠٠٠ جنيه فائدة مستحقة).

٢٥٠٠٠٠ عملاء (بعد إستبعاد مخصص ديون مشكوك فيها ١٢٠٠٠ جنيه وخصم قدره ٥٠٠٠ جنيه).

٣٧٠٠٠٠ بعده

٣٧٠٠٠٠ ما قبله

١٨٠٠٠٠ عملاء البيع بالتقسيط (بعد استبعاد القوائد غير المكتسبة وأعباء الخدمات).

٣٠٠٠٠ رصيد جاري مستحق على شركة تابعة.

١٠٠٠٠ أرصدة مدينة متنوعة (تشتمل على مبلغ ١٠٠٠ جنيه رصيد مدين في حساب احد الموردين)

٥٩٠٠٠٠ مجموع ارصدة المتحصلات.

....

....

....

الأصول الأخرى

٥٠٠٠٠ متحصلات من بيع احدى الآلات (مستحقة في خلال ٣ سنوات).

٢٠٠٠٠ أوراق تجارية مستحقة على العملاء والمستخدمين.

(مستحقة على اقساط خلال ٥ سنوات)

١٢٠٠٠ أوراق قبض مرفوضة (بعد استبعاد ١٨٠٠٠ جنيه لمقابلة إحتمال عدم السداد).

....

....

....

الالتزامات الجارية

....

ودائع العملاء عن العبوات والأرصدة الدائنة (الشاذة)

٢٠٠٠٠ في حسابات العملاء

اسئلة وتمارين على الفصل السابع

أولاً: الأسئلة النظرية:

١ ـ ما هي مسؤولية الإدارة بالنسبة للأرصدة النقدية؟ وما هي الأساليب والإجراءات التي تستخدمها للنهوض بتلك المسؤولية؟

٢ ـ عـرف الموازنة النقدية التقديرية وبين أهدافها؟

٣ ـ لماذا تحرص إدارة المشروع دائماً على إستثمار النقدية الفائضة في إستثمارات قصيرة الأجل؟

٤ ـ هل توافق على تقييم الإستثمارات قصيرة الأجل بالقيمة السوقية؟ ولماذا؟ وكيف يتم ذلك؟

٥ ـ إشرح بإختصار أهداف نظام الرقابة الداخلية بالنسبة للأصول قصيرة الأجل.

٦ ـ ما هي الأسباب الرئيسية لإختلاف رصيد حساب البنك في دفاتر المنشأة عن الرصيد في كشف الحساب الجاري بالبنك؟

٧ ـ إشرح القيود التي ينبغي إجراؤها للوصول إلى الرصيد السليم لحساب البنك في نهاية السنة المالية.

٨ ـ ما هو المقصود بتقييم أرصدة المتحصلات؟ وإذا كان المحاسبون يصرون دائماً على إثبات الأصول بتكلفتها، فلماذا لا يتم إثبات أرصدة العملاء بتكلفة البضاعة المباعة؟

٩ ـ ما هو الفرق بين المتحصلات من عملاء والمتحصلات الأخرى؟ مع التمثيل.

١٠ ـ ما هو التوقيت السليم لإثبات القيمة في حساب العميل نتيجة لعملية البيع؟

١١ ـ إشرح كيف تؤثر العناصر التالية على تقييم أرصدة العملاء: الخصم التجاري ـ الخصم النقدي ـ المسموحات والمردودات ـ الودائع على العبوات.

١٢ ـ اشرح الطرق المختلفة لمعالجة الخصم النقدي وبين مزايا وعيوب كل طريقة.
١٣ ـ ما هو المقصود بطريقة تحديد عمر الحسابات، وكيف يمكن إستخدام تلك الطريقة لتقدير الديون المتوقع عدم تحصيلها؟
١٤ ـ هل توافق على تقدير مصاريف الديون المشكوك فيها على أساس (أ) إجمالي المبيعات أو (ب) المبيعات الآجلة (جـ) نسبة ثابتة من رصيد العملاء في نهاية الفترة المالية ـ ولماذا؟
١٥ ـ بين كيف يمكن معالجة الديون المبعوثة محاسبياً.
١٦ ـ ما هو المكان الملائم من وجهة نظرك لمخصص الديون المشكوك فيها في قائمة الدخل ولماذا؟
١٧ ـ ما هو الخطأ المترتب على إثبات الورقة التجارية التي لا يوجد فيها نص على إحتساب فوائد والتي تستحق بعد سنة بقيمتها الاسمية (المستحقة في تاريخ الاستحقاق) ـ إشرح.
١٨ ـ إشرح الأساليب المختلفة لإظهار المسؤولية العرضية في الميزانية العمومية.
١٩ ـ بين أوجه الخطأ والصواب في العبارات التالية بإختصار:
ـ تعتبر الإيداعات النقدية خارج المنشأة لأغراض معينة من الأصول المتداولة.
ـ تعتبر الموازنة النقدية التقديرية وسيلة لاظهار نتيجة أعمال المشروع.
ـ تهدف الرقابة المحاسبية إلى حماية الأصول وضمان الإستغلال الأمثل للموارد وضمان صحة العمليات والإلتزام بالسياسات.
ـ لا تعتبر الإستثمارات قصيرة الأجل بمثابة أرصدة نقدية.
ـ يعتبر الاستثمار في أسهم شركات أفضل أنواع الأوراق المالية لاستثمار الفائض النقدي في الفترة القصيرة.
ـ يتم إثبات الإستثمارات قصيرة الأجل بتكلفتها مباشرة.
ـ يتحدد الربح أو الخسارة الناتج عن بيع الاستثمارات قصيرة الأجل من مقارنة قيمة البيع بالتكلفة.

ـ تكون القيمة السوقية للإستثمارات قصيرة الأجل ذات دلالة كبيرة في الميزانية العمومية.
ـ تهدف الرقابة الداخلية أساساً إلى إكتشاف الأخطاء ومحاسبة المسؤولين عنها.
ـ ليس من الضروري إثبات المصروفات التي تتم عن طريق صندوق المصروفات النثرية في نهاية السنة المالية.
ـ من المفروض أن يتطابق رصيد حساب البنك بدفاتر المنشأة مع الرصيد الذي يظهره كشف الحساب الجاري المرسل من البنك.

٢٠ ـ بين أوجه الخطأ والصواب في العبارات التالية مع التعليق بإختصار:
ـ تختلف أرصدة المتحصلات عن أرصدة العملاء.
ـ زيادة أرصدة العملاء يترتب عليها زيادة الأرباح، كما يترتب عليها زيادة أعباء الديون غير المحصلة.
ـ المنطق يقتضي إثبات أرصدة المتحصلات على أساس قيمتها الحالية، خاصة إذا كانت تواريخ إستحقاقها بعيدة.
ـ يتم تحميل العميل بقيمة البضاعة عند تسلم المنشأة لأمر الشراء منه.
ـ الخصم التجاري يعتبر وسيلة ملائمة للتسعير.
ـ لا يؤثر الخصم النقدي على تقييم أرصدة العملاء في الميزانية العمومية.
ـ تؤثر مردودات المبيعات والمسموحات المتعلقة بها على تقييم أرصدة العملاء في الميزانية.
ـ ليس من الضروري تقدير أرصدة المتحصلات المتوقع عدم تحصيلها، طالما أنها لم تستحق بعد أو أنها إستحقت منذ فترة وجيزة.
ـ إن أفضل طريقة لتقدير الديون المتوقع عدم تحصيلها هي عن طريق نسبتها إلى اجمالي المبيعات.
ـ تعتبر عملية تقدير الديون المشكوك فيها عملية تقديرية في أحسن الأحوال.
ـ قد يترتب على تغيير الأساس المستخدم في تقدير الديون المشكوك فيها ضرورة تعديل أرباح السنوات السابقة.

- تعالج الديون المعدومة والديون المبعوثة عن طريق الخصم والاضافة لحساب مخصص الديون المشكوك فيها.
- تعتبر القيمة (القيمة الحالية) لورقة القبض هي القيمة السليمة لها التي ينبغي أن تثبت بها وتظهر بها في الميزانية العمومية.
- خصم أوراق القبض يترتب عليه إنتقال الملكية للبنك، وبناء على ذلك تنتهي مسؤولية المنشأة عنها.
- تعتبر أوراق القبض أكثر سيولة من أرصدة العملاء.

ثانياً التمارين:

التمرين الاول:

فيما يلي مذكرة تسوية حساب البنك المعدة لشركة المتحدة للتجارة.

شركة المتحدة للتجارة
قائمة تسوية حساب البنك

	جنيه	جنيه
الرصيد طبقاً لكشف البنك		٤٦٧٩٦
يضاف اليه:		
تحويلات نقدية غير مدرجة	١٣٨٠	
شيك مخصوم بطريق الخطأ بواسطة البنك	٣٠٠	
مصاريف البنك	٢٠	
شيكات مرفوضة	١٦٠	١٨٦٠
(بعده)		٤٨٦٥٦

	جنيه	جنيه
ما قبله		٤٨٦٥٦
يخصم منه:		
شيكات غير مقدمة	٨٠٠٠	
الخطأ في إثبات أحد الشيكات المتعلقة		
بالحصول على مواد	٣٦	
حصيلة سلفة من البنك	٥٢٨٠	١٣٣١٦
		٣٥٣٤٠

المطلوب:

إعداد قيد اليومية اللازم لتعديل رصيد حساب البنك في الدفاتر إلى الرصيد السليم للنقدية.

التمرين الثاني:

فيما يلي بعض العمليات التي قامت بها إحدى المنشآت:

أولاً: العمليات المتعلقة بالأوراق المالية:

١ ـ في ١٩٧٩/٣/١ قامت بشراء ١٠٠٠ سند كاستثمار قصير الأجل قيمة السند الأسمية ١٠٠ جنيه، وقد بلغ سعر شراء السند الواحد ١٠١,٢٥٠ جنيه، بالإضافة الى ١٢٥ مليم مصاريف وسمسرة وعمولة تحملتها المنشأة عن كل سند. وتبلغ الفائدة على السندات ٦٪ سنوياً، وتدفع في آخر يوليو وآخر ديسمبر من كل عام.

٢ ـ وبعد شهرين من تاريخ الشراء قامت المنشأة ببيع تلك السندات بمبلغ إجمالي قدره ١٠٢٦٧٥ جنيه (سعر بيع السند الواحد ١٠٢,٦٧٥ جنيه) وقد خصم السمسار من هذا المبلغ مصاريف وعمولة وسمسرة قدرها ١٧٥ جنيه (١٧٥ مليم عن كل سند).

ثانياً: العمليات المتعلقة بالعملاء:

١ ـ بلغت قيمة المبيعات للعملاء خلال شهر ابريل ١٩٧٩ ما قيمته ١٠٠٠٠٠ جنيه، وبلغ الخصم النقدي المسموح به للعملاء ٢٠٠٠ جنيه، قرر نصف العملاء الإستفادة به أما النصف الآخر فلم يستفد بالخصم. وقد جرت عادة المنشأة على إثبات الخصم عند إثبات المبيعات.

٢ ـ بلغت ودائع العملاء عن العبوات والمسددة نقداً ١٢٠٠٠ جنيه. وقد قام نصف العملاء برد العبوات وحصلوا على ودائعهم، أما النصف الآخر فلم يرد العبوات. ويلاحظ أن الوديعة تمثل ١٢٠٪ من تكلفة العبوات.

٣ ـ من المتوقع أن يكون هناك عبوات غير مردودة قيمتها ١٨٠٠ جنيه في نهاية السنة المالية، وفقاً لخبرة الشركة في هذا المجال.

٤ ـ تبلغ مردودات المبيعات المتوقعة في نهاية السنة ٢٠٠٠٠، تقدر قيمتها البيعية بمبلغ ١٦٠٠٠ جنيه.

المطلوب:

إثبات العمليات السابقة في دفاتر الشركة.

التمرين الثالث:

بلغ الفائض النقدي في مؤسسة عدنان التجارية ٢٠٠٠٠٠ جنيه في أوائل سنة ١٩٧٥، وقد قررت المنشأة إستثماره في استثمارات قصيرة الأجل، مع أي فائض آخر يظهر أثناء السنة، وفيما يلي العمليات التي تمت خلال سنة ١٩٧٥ والمتعلقة بالاستثمارات قصيرة الأجل.

١ ـ في أول فبراير إشترت المنشأة سندات قرض الإنتاج ٤٪ بمبلغ ١٩٧٥٢٠، جنيه بما فيها الفوائد، وتستحق هذه السندات في خلال ٣ سنوات و١١

شهر، وقيمتها الأسمية ٢٠٠٠٠٠ جنيه. وتدفع فوائدها في ٣٠ يونيو و٣١ ديسمبر من كل عام.

٢ ــ في أول يونيو باعت المنشأة نصف السندات السابقة بمبلغ ١٠٠٨٠٠٠ جنيه.

٣ ــ في آخر يونيو تسلمت المنشأة فوائد سندات قرض الإنتاج ٤٪ السابقة.

٤ ــ في أول أغسطس إشترت المنشأة عدد ١٠٠٠ سند من سندات الجهاد ٤ ١/٢٪ قيمة السند الأسمية١٠٠ جنيه، وقد بلغ ثمن الشراء ١٠٢ جنيه يضاف إليها الفائدة، وبلغت مصاريف الشراء ١٢٥ جنيه، وتستحق الفائدة على تلك السندات في أول أبريل وأول اكتوبر من كل عام، هذا مع العلم أن تلك السندات تستحق بعد ثلاث سنوات من تاريخ سداد الفوائد التالية.

٥ ــ في أول أكتوبر حصلت المنشأة على فوائد السندات السابقة.

٦ ــ في ١٥ ديسمبر باعت المنشأة النصف المتبقي من سندات قرض الإنتاج ٤٪ التي حصلت عليها في أول فبراير بمبلغ إجمالي قدره ١٠١٦٠٠ جنيه.

المطلوب:

١ ــ إعداد قيود اليومية اللازمة لتسجيل العمليات السابقة.

٢ ــ بيان تأثير العمليات السابقة على الحسابات الختامية والميزانية في نهاية سنة ١٩٧٥، إذا علمت أن سعر السوق لسندات الجهاد ٤٪ هو ١٠٢,٥ جنيه في نهاية السنة المالية.

التمرين الرابع:

بدأت إحدى المنشآت العمل بنظام السلفة المستديمة في أول ديسمبر سنة ١٩٧٤ وذلك عن طريق سحب شيك من حساب البنك وإيداعه بصندوق المصروفات النثرية بالمنشأة، بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه وفي ٢٠ ديسمبر تقدم أمين صندوق

المصروفات النثرية، يطلب إستعاضة رصيد السلفة، ومرفقاً به مستندات المصروفات التالية:

	جنيه
مصاريف بيعية	٦٢٠
مصاريف إدارية	٥١٢
مصاريف صناعية	٣١٥
عدد صغيرة	١١٠
تليفونات وتلغرافات وغيرها	٢٢٠
مصاريف متنوعة	١٠٠
	١٨٧٧

حوقد حصل أمين صندوق المصروفات النثرية على الشيك اللازم لإستعاضة رصيد السلفة. وفي نهاية السنة المالية تبين من مراجعة صندوق المصروفات النثرية المعلومات التالية:

		جنيه
النقدية بالصندوق		١٠٠٠
شيكات من بعض الموظفين مستحقة في يناير		١٠٠
مصاريف بيعية	٢٩٠	
مصاريف إدارية	١٢٠	
مصاريف صناعية	٢٨٠	
مهمات مكتبية	١١٠	
مصاريف متنوعة	٩٠	٨٩٠
المجموع		١٩٩٠

ونظراً لعدم إستنفاذ جزء كبير من رصيد الصندوق فقد تقرر عدم إستعاضة رصيد السلفة في نهاية السنة المالية.

وفي بداية السنة التالية تم تحصيل شيكات الموظفين وايداعها بالصندوق.

وفي نهاية شهر يناير سنة ١٩٧٥ تقدم أمين صندوق المصروفات النثرية بطلب لإستعاضة رصيد الصندوق إلى مبلغة الأصلي ٢٠٠٠ جنيه، وأرفق مستندات المصروفات التالية:

	جنيه
مصاريف بيعية	٢٥٠
مصاريف إدارية	٢٨٠
مصاريف صناعية	٣٢٠
مصاريف عمومية	١٥٠
	١٠٠٠

المطلوب:

إثبات العمليات السابقة في يومية المنشأة، وإعداد التسوية المطلوبة في نهاي السنة المالية.

التمرين الخامس:

فيما يلي بعض العمليات المتعلقة بالنقدية والبنك الخاصة بإحدى المنشآت عر شهر سبتمبر سنة ١٩٧٥:

	مليم جنيه
(١) الرصيد طبقاً لدفاتر المنشأة	؟
(٢) الرصيد طبقاً لكشف الحساب الجاري	؟
(٣) مصاريف البنك	٢٤,٤٠٠
(٤) ودائع نقدية غير مدرجة في كشف الحساب الجاري	٧٣٩,٦٨٠'

(٥) شيكات لم تقدم بعد البنك منها شيك مقبول الدفع بمبلغ
٣٠٠٠ جنيه ٣٩٢٥٦,٦٠٠
(٦) حصيلة سلفة من البنك لم تقيد في الدفاتر ٥٩٤٠,ـ
(٧) أوراق قبض محصلة وقد خصم البنك مصاريف تحصيل ١٠ جنيه ١٦٢٠,ـ
(٨) شيك يخص منشأة أخرى مقيد خطأ بكشف الحساب الجاري ١٧٣٥,ـ
(٩) شيك مرفوض لعدم كفاية رصيد المسحوب عليه ٢٥٢١,ـ
(١٠) قيد الشيك رقم ٢٧٨٤ بطريق الخطأ بمبلغ ٢٧٥٨,٢٠٠ جنيه وقد ظهر في كشف الحساب بمبلغه الصحيح وقدره ٢٥٧٨,٢٠٠ جنيه.
(١١) الرصيد الصحيح للنقدية هو ٢٩٢٦٥,٤٦٠ جنيه.

المطلوب:

أ ــ إعداد مذكرة تسوية حساب البنك وتحديد رصيد النقدية في الدفاتر وفي البنك في نهاية الشهر.

ب ــ إعداد قيود التسوية اللازمة للوصول إلى رصيد النقدية السليم في نهاية الشهر.

التمرين السادس:

فيما يلي بعض الأرصدة التي ظهرت في ميزان المراجعة الخاص بحدى المنشآت التجارية في نهاية سنة ١٩٧٥ قبل إجراء أي تسويات جردية:

مدين جنيه	دائن جنيه	
١٢٠٠٠٠		متحصلات
٣٠٠٠٠		أوراق قبض (تجارية)
٢٤٠٠		مخصص ديون مشكوك فيها.
	١٠٢٠٠٠٠	المبيعات.
٦٠٠٠		مردودات وخصومات المبيعات
٨٠٠٠		الخصم النقدي على المبيعات.

تقييم المخزون باستخدام قاعدة التكلفة أو السوق ايهما اقل
مع إستخدام الثلاثة بدائل المتاحة للتطبيق

عناصر المخزون	الكمية	تكلفة الوحدة	قيمة السوق للوحدة	القيمة الكلية على أساس		التقييم على أساس	التقييم على أساس المجموعات	التقييم على أساس المخزون ككل
				التكلفة	السوق			
أ	١٠٠	١٥	١٤	١٥٠٠	١٤٠٠	١٤٠٠		
ب	٥٠	١٠٠	١١٠	٥٠٠٠	٥٥٠٠	٥٠٠٠		
جـ	٨٠	٢٠	١٦	١٦٠٠	١٢٨٠	١٢٨٠		
مجموع المجموعة الأولى				٨١٠٠	٨١٨٠		٨١٠٠	
س	٥٠	٥	٤	٢٥٠	٢٠٠	٢٠٠		
ص	٧٥	١٥	١٣	١١٢٥٠	٩٧٥٠	٩٧٥٠		
ع	٤٠	١٠	١٠	٤٠٠	٤٠٠	٤٠٠		
مجموع المجموعة الثانية				١١٩٠٠	١٠٣٥٠		١٠٣٥٠	
و	١٠٠	٨	٩	٨٠٠	٩٠٠	٨٠٠		
هـ	٢٠٠	١٢	١٠	٢٤٠٠	٢٠٠٠	٢٠٠٠		
ز	٣٠٠	٣٠	٣٢	٩٠٠٠	٩٦٠٠	٩٠٠٠		
مجموع المجموعة الثالثة				١٢٢٠٠	١٢٥٠٠		١٢٢٠٠	
				٣٢٢٠٠	٣١٠٣٠			١٣٠٣٠

فإذا علمت أن الشركة تبيع بالأجل لمدة ٣٠ يوم، وقد جرى العمل على تغذية مخصص الديون المشكوك فيها بواقع ١٪ من المبيعات، ويتم إعداد حسابات ختامية وإجراء قيود تسوية في نهاية كل ثلاثة شهور للوصول إلى صافي الدخل عن كل ربع سنة. وقد إقترح المدير المالي ضرورة إستخدام طريقة تحديد عمر الحسابات كوسيلة لتحديد مدى ملائمة مخصص الديون المشكوك فيها، وقد إتضح من دراسة الحسابات المختلفة في نهاية السنة ما يلي:

	جنيه
حسابات جارية (إستحقاقات جارية)	١٩٦٤٠٠
مستحقة من ٣١ - ٦٠ يوم	٤٣٦٨٠
مستحقة من ٦١ - ٩٠ يوم	٢٣٤٤٠
مستحقة من ٩١ - ١٢٠ يوم	١٢٢٠٠
رصيد حساب العملاء في نهاية السنة	٨٣٠٠
رصيد حساب العملاء في نهاية السنة	٢٨٤٠٢٠

وبعد مناقشة مع إدارة المبيعات إتضح أن النسب التالية تمثل نسباً معقولة لإحتمالات عدم السداد لكل مجموعة، أولاً الإستحقاقات الجارية ١٪، الإستحقاقات من ٣١ إلى ٦٠ يوم ٥٪ ، الاستحقاقات من ٦١ - ٩٠ يوم ١٠٪، الإستحقاقات من ٩١ إلى ١٢٠ يوم ٢٠٪ الإستحقاقات اكثر من ١٢٠ يوم ٥٠٪.

المطلوب

١ ــ تحديد مدى ملائمة مخصص الديون المشكوك فيها على ضوء المعلومات السابقة وذلك في نهاية سنة ١٩٧٥.

٢ ــ إعداد أي قيود تسوية ترى ضرورة إعدادها نتيجة لتحليلك في نهاية سنة ١٩٧٥، على أساس أنه لم يتم إقفال الدفاتر بعد.

التمرين الثامن:

تقوم سياسة البيع في شركة النصر للجرارات على أساس منح العملاء خصماً نقدياً قدره ٥٪ من المبيعات إذا قاموا بالسداد خلال ١٢ يوم من تاريخ البيع ويقوم معظم العملاء بالسداد خلال تلك المدة. أما العملاء الذين لا يتمكنوا من السداد فيسمح لهم بالسداد خلال ٦٠ يوم من تاريخ البيع.

وفي أول يناير سنة ١٩٧٥ كان الرصيد المستحق على العملاء ٢٠٠٠٠٠ جنيه، كلما بلغ الخصم الممكن منحه ٤٠٠٠، وقد بلغت المبيعات خلال شهر يناير ٣٠٠٠٠٠ جنيه، كما بلغ الخصم غير المأخوذ خلال الشهر ٢٤٠٠ جنيه. وفي نهاية الشهر كانت الأرصدة التي يستحق عنها خصم تبلغ ١٦٠٠٠٠ جنيه، كما بلغ رصيد إجمالي العملاء ٢٤٠٠٠٠ جنيه في نهاية الشهر.

وقد بلغت المبيعات خلال شهر فبراير ٢٧٦٠٠٠ جنيه، وبلغ المحصل من المبيعات ٢٨٢٠٠٠ جنيه وقد بلغ الخصم الممكن الحصول عليه (المتاح) في نهاية فبراير ٧١٠٠ جنيه، على الأرصدة الموجودة في نهاية الشهر وقدرها ٢٢٨٠٠٠ جنيه.

المطلوب:

١ - إعداد قيود اليومية اللازمة لإثبات عمليات شهر يناير وشهر فبراير بفرض أن المنشأة تعترف فقط بوجود الخصم عندما يقرر العملاء الحصول عليه.

٢ - إعداد قيود اليومية لإثبات العمليات السابقة بفرض أن المنشأة تأخذ في الإعتبار الخصم الذي يحصل عليه العملاء والخصم الذي لا يحصلوا عليه.

٣ - قارن النتائج التي تحصل عليها في كل من (١)، (٢) وبين أيهما تفضل من وجهة نظر القياس السليم للدخل.

التمرين التاسع :

فيما يلي بعض العمليات التي قامت بها إحدى المنشآت خلال سنة ١٩٧٥ :

١ ــ في أخرى يناير حصلت المنشأة على سند إذني سداداً لقيمة مبيعات قيمتها ٢٠٠٠٠ جنيه، ونظراً لأن السند يستحق بعد سنة من الآن فقد اتفقت المنشأة مع المشتري على أن تكون قيمته ٢١٥٠٠ جنيه، وقد قيد هذا السند بمبلغ ٢١٥٠٠ جنيه بالاضافة إلى حساب المبيعات.

٢ ــ باعت المنشأة في نهاية السنة المالية قطعة أرض مملوكة لها تبلغ تكلفتها ١٥١٧٠ جنيه بمبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه، وقد سدد المشتري ١٠٠٠٠ نقداً وحرر بالباقي سنداً إذنياً يستحق بعد ثلاث سنوات، وقد رحل الفرق بين ثمن البيع والتكلفة إلى حساب أرباح وخسائر الأراضي (القيمة الحالية للسند الإذني تبلغ ٢٤٢٠٠ جنيه تقريباً).

٣ ــ بلغت المبيعات السنوية ٢١٥٦٠٠ جنيه وتشتمل على مبلغ ٧٦٠٠ جنيه عبارة عن تأمين على العبوات و٤٪ ضريبة بيع (رسم إنتاج). وقد قيد المبلغ بالكامل بالخصم على حساب العملاء وبالاضافة لحساب المبيعات، وقد أعاد العملاء عبوات تبلغ قيمتها ٥٤٠٠ جنيه، ولم يجري أي قيود بالنسبة لها وتبلغ قيمة العبوات التي لن يكون من الممكن إستردادها ١٢٠٠ جنيه وتكلفتها ٩٠٠ جنيه، ويبلغ الاهلاك المقدر عن العبوات ١١٥٠ جنيه. ويعتبر الربح المحقق عن العبوات غير المعادة تخفيضاً لاهلاك العبوات.

المطلوب :

إجراء القيود اللازمة لتصحيح الدفاتر بالنسبة للعمليات السابقة أو استكمال النقص فيها.

الفصل الثامن

في
جرد وتقييم مخزون آخر المدة

أ ــ التحقق ومشاكل بضاعة الأمانة

١ ــ مقدمة

يتكون المخزون من البضاعة التي تعتبر من الناحية القانونية مملوكة للمنشأة، ويشتمل المخزون على البضاعة المعدة للبيع للعملاء، والبضاعة التي يجري تصنيعها أو إنتاجها، والمواد التي ستستخدم في عمليات الإنتاج. وتكون الحياة المتوقعة لأي عنصر من عناصر المخزون عادة قصيرة، وتصل إلى أقل من سنة في الغالب.

وتتميز عناصر المخزون في أنها تستهلك أو يتم التخلص منها في صورة وحدات مادية محددة، فالمنشأة التجارية تحصل على المخزون وتقوم ببيعه بصفة مستمرة، أما المنشأة الصناعية فتحصل على المخزون لتقوم بتحويله إلى سلعة أخرى في عملية صناعية معينة، ثم تقوم بعملية البيع بعد ذلك. ومن الطبيعي أن يكون سعر بيع البضاعة المشتراة أو المصنعة أعلى من إجمالي التكلفة ويكون الفرق بين السعر وبين التكلفة الإجمالية مصدر الدخل الرئيسي للمشروع.

ويتكون المخزون في المنشأة التجارية من البضاعة المشتراة بقصد إعادة بيعها على ما هي عليه، كما قد يشتمل المخزون في المنشأة التجارية على بعض المهمات مثل

أوراق اللف والتسليم (الأغلفة والصناديق الورقية) والمطبوعات. أما المخزون في المنشأة الصناعية فيتكون من عناصر متعددة هي المواد الخام والإنتاج تحت التشغيل والمنتجات التامة، ومهمات صناعية مختلفة. والمواد الخام هي السلع الأساسية التي تحصل عليها المنشأة من غيرها من المنشآت أو من الموارد الطبيعية مباشرة والتي تستخدم في إنتاج غيرها من السلع ويمكن إقتفاء أثرها في السلعة المنتجة، مثال ذلك القطن في صناعة الغزل والنسيج. أما مهمات التشغيل المختلفة فهي تشبه المواد الخام ولكن العلاقة بينها وبين المنتج النهائي ليست في نفس درجة وضوح العلاقة بين الخامات والمنتجات النهائية، إن العلاقة بين مهمات التشغيل وبين المنتج النهائي هي علاقة غير مباشرة، ولهذا يطلق عليها عناصر التكاليف غير المباشرة مثال ذلك زيوت التشحيم ومواد النظافة، فهذه العناصر غالباً ما يطلق عليها المهمات الصناعية. ويطلق إصطلاح الإنتاج تحت التشغيل أو السلع غير التامة على الإنتاج الذي يجري تشغيله في نهاية السنة المالية، ويشتمل مخزون الإنتاج تحت التشغيل على تكلفة المواد الأولية، والأجور المباشرة، والتكاليف الصناعية غير المباشرة المخصصة على الإنتاج تحت التشغيل الذي لم ينته إنتاجه بعد. أما المنتجات التامة فهي السلع التي تكون معدة للبيع. وتتكون تكلفتها من جميع عناصر التكاليف مثل الإنتاج تحت التشغيل، بفارق وحيد هو أن الإنتاج التام تشتمل تكلفته على جميع العناصر الضرورية اللازمة للحصول على المنتج النهائي.

وتثير البضاعة (أو المخزون) عدة مشاكل خاصة فيما يتعلق بالتحقق من الوجود المالي لها، في نهاية السنة المالية، والتأكد من ملكية المنشأة لها في تاريخ الميزانية، ذلك لأن ما يدرج فقط في الميزانية هو البضاعة المملوكة للمنشأة، وتتعقد مشكلة التحقق من الملكية خاصة بالنسبة للبضاعة بالطريق وللبضاعة المرسلة برسم البيع أو الرد وبضاعة الأمانة. وبعد التحقق من الوجود المادي للبضاعة ومن ملكية المنشأة لها تبدأ بعد ذلك مشكلة تقييم بضاعة آخر المدة وإختيار الأساس المناسب للتقييم لما لذلك من تأثير على صافي الدخل وعلى المركز المالي للمشروع.

وسيخصص هذا الفصل لدراسة مشاكل التحقق من الوجود المادي للبضاعة

ومن ملكيتها، ولهذا ستعرض فيه لاجراءات جرد المخزون بقصد التحقق من وجوده، ثم نعرض بعد ذلك للبضاعة بالطريق ونبين ملكيتها، ثم بعد ذلك نتناول البضاعة المرسلة برسم البيع والرد وبضاعة الإمانة لتحديد ملكية البضاعة مع بيان المعالجة المحاسبية لتلك العمليات بإختصار، على أن يخصص الفصل التالي لدراسة مشاكل تقييم بضاعة آخر المدة تمهيداً لإعداد القوائم المالية، وذلك على النحو الوارد في الصفحات التالية:

١ ـ إجراءات جرد المخزون:

يستخدم المحاسبون طريقتان رئيسيتان للتحقق من كمية المخزون الموجودة في مخازن المنشآت وهما:

١ ـ طريقة الجرد الدوري (السنوي) Periodic Inventory

٢ ـ طريقة الجرد المستمر Perpetual Inventory

وتستخدم هاتين الطريقتين جنباً إلى جنب للتحقق من وجود عناصر المخزون في المنشآت المختلفة، وجدير بالذكر أن المنشأة الواحدة قد تستخدم هاتين الطريقتين بالنسبة لكل مجموعة من عناصر المخزون.

ويعتمد نظام الجرد الدوري على تحديد كمية البضاعة الموجودة في المخازن في آخر الفترة المالية وذلك عن طريق عدها أو وزنها أو قياسها، ويستخدم هذا الجرد السنوي كأساس لاتخاذ بعض القرارات الإدارية ولإعداد القوائم المالية في نهاية الفترة المالية. وعلى الرغم من أن هذه الطريقة للتحقق من وجود المخزون تعطي نتائج دقيقة. فإن نقطة الضعف الرئيسية بالنسبة لها هي عدم وجود تسجيل مستمر للمخزون. إن تخطيط المخزون وتحقيق الرقابة عليه تتطلب معلومات مستمرة عن كمياته وذلك للقيام بتلك الوظائف بطريقة فعالة.

وتتطلب طريقة الجرد المستمر للمخزون ضرورة تسجيل عناصر الوارد والمنصرف من المخزون بصورة مستمرة لكل عنصر من عناصر المخزون. وعلى الرغم من هذه الطريقة تتطلب وقتاً وجهداً أكبر من طريقة الجرد الدوري، إلا أنها تعطي نتائج أفضل في مجال الرقابة من طريقة الجرد الدوري. ويتطلب نظام الجرد المستمر ضرورة القيام بعمليات عد أو وزن أو قياس عنصر المخزون دورياً وذلك للتحقق من صحة الأرصدة المسجلة في الدفاتر، وينبغي معالجة الفروق بين المخزون الفعلي والمخزون الدفتري محاسبياً، وقد جرت العادة على تصحيح الأرصدة الدفترية للمخزون لتتمشى مع الرصيد الفعلي الناتج عن الجرد الفعلي. ويتم الأختيار بين هاتين الطريقتين للتحقق من كمية المخزون على ضوء أهمية وظيفة الرقابة في المشروع، والتي تنطوي على شقين هما:

١ ـ حماية عناصر المخزون ومنع تسربها وإختلاسها وضياعها والمحاسبة السليمة عن عمليات الفاقد والتالف.

٢ ـ ضمان إستمرارية عمليات المشروع وعدم توقفها بسبب عدم توافر عناصر المخزون.

وجدير بالذكر أن طريقة الجرد المستمر توفر المعلومات المطلوبة لإغراض الرقابة، هذا بالإضافة إلى أنها توفر كثيراً من الجهد المطلوب للقيام بالجرد الدوري في نهاية الفترة المالية، مما قد يضطر المنشأة إلى التوقف عن العمل حتى يمكن القيام بتلك العملية بطريقة مناسبة. ويلاحظ أخيراً أن طريقة الجرد المستمر تهدف إلى المساعدة في ممارسة وظيفة التخطيط والرقابة، وليس إلى الوصول إلى الدخل اليومي للمشروع.

وطبقاً لطريقة الجرد المستمر فإنه يتم إثبات المشتريات في حساب مدين يطلق عليه حساب مراقبة المخازن، وسيكون هناك بطبيعة الحال حساب لمراقبة مخازن المواد الأولية وحساب لمراقبة مخازن المنتجات التامة، ويعتبر حساب مراقبة المخازن بمثابة

حساب إجمالي أو حساب رقابة عام، ويقابله سجل تحليلي يفتح فيه صفحة لكل نوع من أنواع البضاعة المخزونة، وبناء على ذلك فإن رصيد الحساب الإجمالي (حساب مراقبة المخازن) ينبغي أن يتطابق في أي لحظة مع الأرصدة الفرعية الموجودة في بطاقات عناصر المخزون المختلفة في دفتر أستاذ المخازن ويساعد هذا الأجراء بطبيعة الحال على تتبع كمية المخزون من العناصر المختلفة وتنظيم الرقابة والتخطيط وتحديد الحد الادنى اللازم وجوده والحد الأقصى وتحديد نقطة إعادة طلب بضاعة جديدة.

وينبغي أن يتحقق التطابق بين الرصيد الدفتري للمخزون (حساب مراقبة المخازن) والمخزون الفعلي الموجود في المخازن، ولكن يحدث في بعض الحالات وجود خلافات بين الرصيد الفعلي والرصيد الدفتري، وفي غالب الأحيان يكون الرصيد الفعلي أقل من الرصيد الدفتري.

ويرجع النقص في الرصيد الفعلى عن الرصيد الدفتري في بعض الحالات إلى أسباب طبيعية مثل التبخر أو التحلل أو غيرها من العوامل الطبيعية الأخرى. وقد ترجع أسباب العجز في المخزون إلى أسباب غير طبيعية مثال ذلك الأهمال أو السرقة أو الإختلاس وتقوم معظم المنشآت بتحديد نسب معينة للعجز الطبيعي في المخزون، بحيث أن ما يزيد على تلك النسب يعتبر عجزاً غير طبيعياً، وينبغي تحديد أسباب العجز في رصيد المخزون الفعلي من المواد الخام بدقة، لأن المعالجة المحاسبية تتوقف على طبيعة العجز ونوعه، فالعجز الطبيعي في المخزون من المواد الخام يعتبر عنصراً من عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة، أما العجز غير الطبيعي فيعتبر خسارة ترحل إلى حسابات النتيجة (قائمة الدخل).

فبفرض أن رصيد حساب مراقبة مخازن المواد الأولية يبلغ ١٠٠٠٠ جنيه وبجرد الأرصدة الفعلية لمخازن المواد الأولية تبين أنها تبلغ فقط ٩٣٠٠ جنيه وبفحص هذا العجز تبين أن العجز الطبيعي يقدر بمبلغ ١٢٠ جنيه، والباقي يعتبر عجزاً غير طبيعياً.

فيتم إثبات العجز في المخازن بإستخدام القيد التالي:

		من مذكورين		
١٢٠		حـ/ العجز الطبيعي		
١٨٠		حـ/ العجز غير الطبيعي		
	٣٠٠	إلى حـ/ مراقبة مخازن المواد الاولية		
		إثبات العجز الطبيعي والعجز غير الطبيعي وتعديل حساب مراقبة المخازن لتمثل المخزون الفعلي.		

يترتب على القيد السابق تعديل رصيد حساب مراقبة مخازن المواد الأولية ليمثل المخزون الموجود فعلاً (٩٣٠٠ جنيه)، ويلاحظ أن حساب العجز الطبيعي سيدرج في حساب التشغيل ضمن التكاليف الصناعية غير المباشرة، أما العجز غير الطبيعي فيعتبر خسارة ترحل إلى حساب النتيجة (الأرباح والخسائر)، وجدير بالذكر أن العجوزات في مخزون الإنتاج التام ترحل عادة إلى حساب الأرباح والخسائر (قائمة الدخل).

٢ ـ توقيت تسجيل البضاعة وما قد يترتب عليه من أخطاء:

سبق أن ذكرنا عند تعريف بضاعة آخر المدة أنها تمثل جميع العناصر التي تعتبر من الناحية القانونية ملكاً للمنشأة، وبناء على ذلك فإنه ينبغي على المحاسب أن يحدد بالضبط متى تصبح البضاعة مملوكة للمنشأة حتى يحدد ما إذا كانت تدرج في بضاعة آخر المدة من عدمه، وهل البضاعة أصبحت مملوكة للمنشأة في الفترة المالية الحالية أم في الفترة التالية. إن الفشل في تسجيل البضاعة التي أصبحت مملوكة للمنشأة في الفترة الحالية يترتب عليه خطأ في القوائم المالية.

ويمكن أن يحدث ثلاثة أنواع من الأخطاء في تسجيل الحصول على البضاعة ونوضح فيما يلي تلك الأخطاء ونبين تأثيرها على القوائم المالية:

(أ) قد تقوم المنشأةبتسجيل الشراء بطريقة سليمة، ولكن البضاعة لا تدرج ضمن مخزون آخر المدة، ونتيجة ذلك هي تخفيض في الأصول وصافي الدخل.

(ب) قد لا تقوم المنشأة بتسجيل المشتريات، ولكن البضاعة تدرج في مخزون آخر المدة ونتيجة ذلك هي تخفيض الإلتزامات بقيمة البضاعة غير المسجلة وإظهار الأصول بقيمتها السليمة. والمغالاة في صافي الدخل (نتيجة عدم إثبات المشتريات)

(حـ) قد لا تقوم المنشأة بتسجيل المشتريات كما أن البضاعة لا تدرج ضمن مخزون آخر المدة، ولا تؤثر العملية على صافي الدخل على أساس أن المشتريات ومخزون آخر المدة تكون قيمتها مخفضة بقيمة المشتريات غير المدرجة ويترتب على هذا الخطأ تخفيض الأصول المتداولة والخصوم المتداولة.

ومن المحتمل حدوث النوع الأول والثاني من الأخطاء في حالة إستخدام نظام الجرد الدوري (السنوي)، أما النوع الثالث الثالث من الأخطاء فيحتمل وجوده في حالة إستخدام أي طريقة من طرق الجرد. ولكن يزداد إحتمال وجوده في حالة إستخدام نظام الجرد المستمر.

وفي معظم الحالات يتم تصحيح الأخطاء الناتجة عن التوقيت في عمليات الإثبات بطريقة تلقائية في الفترة التالية، ولكن هذا لا يعني أنه يمكن إهمال تلك الأخطاء، ذلك لأن تصحيحها يعتبر مطلباً رئيسياً للتصوير السليم للقوائم المالية، والوصول إلى النتائج السليمة لعمليات المشروع في كل فترة محاسبية على حدة.

٣ ـ البضاعة بالطريق:

تثير أوامر شراء البضاعة غير المنفذة بالكامل في نهاية الفترة المالية بعض المشاكل بالنسبة للمحاسب، وتنحصر المشكلة الرئيسية بالنسبة لهذه الأوامر هي تحديد الجهة التي تملك البضاعة هل هي المشتري أم البائع وذلك بالنسبة للبضاعة بالطريق. إن إنتقال الملكية هو العامل الحاسم بالنسبة لتلك البضاعة وذلك وفقاً لعقد البيع بين المشتري والبائع. إن معظم عقود البيع تحدد متى تنتقل الملكية، فمثلاً قد يقال أن البضاعة تسليم ظهر وسيلة الشحن (Free on board f.o.b) بأحد الموانىء (ميناء الإسكندرية مثلاً)، أو أحد محطات السكة الحديد أو غير ذلك ومعنى ذلك العقد أن البضاعة تظل ملكاً للبائع ويكون مسؤولاً عنها حتى يتم تسليمها إلى وكيل الشحن

بالميناء أو المطار أو المحطة المحددة، ويعتبر الشاحن في هذه الحالة بمثابة وكيل للمشتري. وتعتبر البضاع مملوكة للمشتري من الوقت الذي تسلم فيه للشاحن، ويلتزم بدفع قيمتها بإنتهاء عملية التسليم، وبناء عليه إذا كان تاريخ السنة المالية بعد هذا التاريخ فإنه يتم إثبات تلك البضاعة ضمن المشتريات بالإضافة إلى حساب الموردين، على أن تدرج البضاعة في هذه الحالة ضمن بضاعة آخر المدة.

البضاعة المرسلة برسم البيع أو الرد وبضاعة الامانة:

أحياناً تنتقل البضاعة من جهة إلى أخرى دون أن يكون هناك عقد شراء وبيع بين مشتري وبائع، مثال ذلك البضاعة المرسلة برسم البيع أو الرد وعمليات بضاعة الأمانة. وبالنسبة للبضاعة المرسلة برسم البيع أو الرد فإن البائع يرسل البضاعة إلى عملائه لإختبارها وفحصها والتأكد من أنها ملائمة لاحتياجاتهم، وتتم عملية البيع عادة إذا قبل العميل شراء البضاعة المرسلة إليه، أو إذا إحتفظ بها العميل مدة أطول من المدة المتفق عليها في عقد إرسال البضاعة.

ولا تعتبر البضاعة المرسلة برسم البيع أو الرد مبيعات عند إرسالها للعملاء لأن البيع لم يتحقق عند تلك اللحظة، وما زالت البضاعة مملوكة للمنشأة التي قامت بارسالها على أساس أن البيع متوقف على قبول العملاء للسلعة أو إحتفاظهم بها لمدة اطول من المدة المتفق عليها.

أما بالنسبة لبضاعة الأمانة فهي بمثابة عملية إرسال بضاعة لاحد الوكلاء الذي يوافق على قبولها دون أي مسؤولية عليه فيما عدا حماية البضاعة من السرقة أو الضياع أو التدهور حتى يتم بيعها لطرف ثالث. وبعد أن يتحقق البيع يكون على الوكيل أن يرسل إلى الأصيل حصيلة عملية البيع بعد إستبعاد عمولة البيع والمصاريف التي تحملها للقيام بعملية البيع. واضح من ذلك التعريف أن البضاعة تظل ملكاً للأصيل، وأن المنشأة المرسل إليها تكون بمثابة وكيل لم تنتقل إليها ملكية البضاعة إطلاقاً، كما أنه في حالة عدم بيع البضاعة فإنها تعاد إلى الأصيل. من هذا يتضح أنه طالما أن بضاعة الأمانة لم تباع بعد فتعتبر جزء من بضاعة آخر المدة في المنشأة التي قامت بارسالها (الأصيل) ولكن تكلفتها في هذه الحالة ستكون متمثلة في تكلفة

الحصول عليها مضافاً إليها تكلفة الشحن والمناولة المتعلقة بتحويلها إلى الوكيل، وأخيراً فإنه لا يمكن للوكيل أن يدرج بضاعة الأمانة الموجودة لديه ضمن بضاعة آخر المدة الخاصة بمنشأته على أساس أنه لم يملك تلك البضاعة إطلاقاً، وستناقش في الجزء الباقي من هذا الفصل المشاكل المحاسبية المرتبطة بعمليات البضاعة المرسلة برسم البيع والرد، وبضاعة الأمانة وكيفية معالجتها محاسبياً باختصار.

٤ ـ المعالجة المحاسبية لعمليات البضاعة المرسلة برسم البيع أو الرد:

إن الأسلوب المبسط لمعالجة عمليات البضاعة المرسلة برسم البيع او الرد هو عن طريق تخصيص دفتر يتم فيه إثبات البضاعة المرسلة، ويسمى دفتر يومية البضاعة المرسلة برسم البيع أو الرد. ويحتوي هذا الدفتر على بيانات عن تاريخ إرسال البضاعة، إسم العميل المرسلة له، وبيان البضاعة المرسلة وقيمة البضاعة، وبيان عن البضاعة المردودة، والبضاعة المباعة ورقم صفحة حساب العميل المباع له البضاعة في دفتر أستاذ العملاء، ويكون من المناسب إثبات تلك البضاعة المرسلة بكل من سعر البيع والتكلفة وذلك للإستفادة من تلك البيانات عند تقييم المخزون السلعي في آخر الفترة المالية.

ويتم إثبات البضاعة المرسلة في هذا الدفتر من واقع فاتورة الأرسال وتكون عادة بسعر البيع، كما يتم إثبات البضاعة المردودة في الخانة المخصصة لذلك، كما يتم إثبات البضاعة المباعة التي يرد من العملاء ما يشير إلى رغبتهم في الحصول عليها أو التي يحتفظ بها العملاء مدة اطول من المدة المتفق عليها، وترحل البيانات الواردة في خانة البضاعة المباعة إلى الحسابات التحليلية للعملاء في دفتر أستاذ العملاء، أما مجموع تلك الخانة فيرحل إلى حساب المبيعات في دفتر الأستاذ العام. ويمثل الفرق بين مجموع خانة البضاعة المرسلة، وخانة البضاعة المردودة والبضاعة المباعة قيمة البضاعة التي ما زالت في أيدي العملاء برسم البيع أو الرد بالتكلفة وبسعر البيع، وهي ما ينبغي أدراجه ضمن بضاعة آخر المدة.

ومن الممكن أن نتوسع في تصميم النظام المحاسبي الخاص بالبضاعة المرسلة برسم البيع أو الرد عن طريق إنشاء مجموعة من الدفاتر البيانية لمعالجة تلك العمليات وهذه الدفاتر هي:

دفتر يومية البضاعة المرسلة برسم البيع أو الرد ـ دفتر إحصائي.

دفتر العملاء المرسلة لهم بضاعة برسم البيع أو الرد ـ دفتر إحصائي.

دفتر يومية مبيعات البضاعة المرسلة برسم البيع أو الرد.

يتم إثبات البضاعة في دفتر البضاعة المرسلة، وفي حساب العميل في دفتر عملاء البضاعة برسم البيع أو الرد الاحصائي (يختلف هذا الدفتر بطبيعة الحال عن دفتر أستاذ العملاء في أن دفتر أستاذ العملاء يعتبر جزء من نظام القيد المزدوج المحاسبي، أما دفتر عملاء البضاعة المرسلة برسم البيع أو الرد فهو دفتر احصائي) وفي حالة رد البضاعة يجري قيد عكسي للقيد السابق. وفي حالة رغبة العميل في شراء البضاعة أو إحتفاظه بها مدة تزيد عن المدة المتفق عليها يتم إثبات ذلك في دفتر يومية البضاعة المرسلة برسم البيع أو الرد لإستبعاد قيمتها، كما يجعل حساب العميل في دفتر عملاء البضاعة المرسلة برسم البيع أو الرد دائناً حتى يتم إقفال الحساب الاحصائي، وترحل عملية البيع بعد ذلك إلى دفتر يومية مبيعات البضاعة المرسلة برسم البيع أو الرد، ومن هذا الدفتر ترحل التفاصيل إلى الحسابات الشخصية للعملاء في دفتر أستاذ مساعد العملاء، ويرحل المجموع دورياً إلى كل من حسابي إجمالي العملاء والمبيعات في دفتر الأستاذ العام.

ومن الطبيعي أنه يمكن الحصول على قيمة البضاعة التي ما زالت برسم البيع أو الرد في أي لحظة عن طريق دفتر يومية البضاعة المرسلة برسم البيع أو الرد الإحصائي (الذي ينبغي أن يتطابق بطبيعة الحال مع دفتر عملاء البضاعة المرسلة برسم البيع أو الرد الإحصائي) وهذا الرصيد هو ما ينبغي أن يؤخذ في الإعتبار عند إعداد القوائم المالية وذلك بعد تقييمة بطريقة سليمة على نحو ما سنرى فيما بعد.

٤ ـ ب ـ المعالجة المحاسبية لعمليات بضاعة الأمانة Concignments:

سبق أن ذكرنا أن عمليات بضاعة الأمانة تنطوي على تحويل بضاعة من مالكها إلى شخص آخر. يقوم بدور الوكيل بالنسبة لعمليات بيع تلك البضاعة ومن الطبيعي أن حق الملكية يظل بالنسبة للمالك الذي قام بتحويل البضاعة والذي يطلق عليه إصطلاح الأصيل، ويطلق إصطلاح الوكيل على الشخص أو المنشأة

المحول إليها البضاعة. وتخضع بضاعة الأمانة من الناحية القانونية لأحكام عقد الوكالة من ناحية تحديد حقوق وواجبات كل من الأصيل والوكيل.

ويلتزم الوكيل بصفة عامة بالمحافظة على البضاعة المرسلة إليه حتى يتم بيعها أو ردها، وطالما أنه لا يمتلك تلك البضاعة فإنه لا يمكن أن يدرجها في قوائمة المالية كمشتريات كما لا يمكن أن يدرج ضمن إلتزاماته قيمة تلك البضاعة. وإنما تنحصر مسؤوليته في الاحتفاظ بها بطريقة سليمة وإبلاغ الأصيل بجميع التطورات التي تطرأ عليها أولاً بأول. وعند بيع البضاعة لجهة ثالثة، فإن الحساب المدين الناتج عن عملية البيع هو من ممتلكات الأصيل، وفي هذه اللحظة يقوم بإثبات عملية البيع وتحقق الإيرادات.

وعلى الرغم من أن كل من عملية البيع وعملية إرسال بضاعة أمانة تنطوي كلاهما على شحن بضاعة خارج المنشأة، إلا أن التمييز السليم بين العمليتين يعتبر في غاية الأهمية بالنسبة للتحديد السليم للدخل فطالما أن حق ملكية البضاعة لا ينتقل بشحن بضاعة الأمانة من الأصيل إلى الوكيل، فإن هذه البضاعة تظل موجودة في دفاتر الأصيل كجزء من المخزون الموجود لديه، ولا يمكن الإعتراف بوجود أي دخل نتيجة لعملية شحن البضاعة المرسلة للآمانة على أساس أنه لم يحدث أي تغيير في ملكية البضاعة. وفي حالة إعسار الوكيل فإنه يكون من حق الأصيل الحصول على بضاعته، ولا يعامل معاملة الدائن العادي الذي يحصل فقط على نسبة من دينه.

ويساعد نظام بضاعة الأمانة على توسيع سوق السلعة وزيادة مبيعاتها، هذا بالاضافة الى أنه يساعد المنشأة على عدم بيع بضاعة لبعض المشترين الذين يكون مركزهم المالي ليس محل ثقة كبيرة، حيث يمكن ان ترسل لهم البضاعة كأمانة. كما أن هذا النظام البيعي يساعد المنشأة المنتجة للبضاعة على مزاولة الرقابة على أسعار بيع المنتجات، الأمر الذي قد لا يكون من الممكن تحقيقه في حالة البيع المباشر، ومن ناحية الوكيل فإن الحصول على بضاعة كأمانة يساعد على تخفيض الاستثمارات المطلوبة في المشروع، كما أنه يتجنب الخسارة في حالة عدم مقدرته على بيع السلعة، ويتجنب أيضاً خسارة قدم البضاعة والتدهور التدريجي في قيمتها.

وعند إرسال بضاعة أمانة ينبغي أن يكون هناك عقد مكتوب بين كل من الأصيل والوكيل لتحديد القواعد الأساسية فيما يتعلق بشروط منح الأئتمان للعملاء بواسطة الوكيل، والمصاريف التي ينفقها الوكيل والتي يلتزم بها الأصيل، والعمولة التي يحصل عليها الوكيل، ومدى تكرار عملية التقرير عن البضاعة والمدفوعات الدورية، والواجبات المتعلقة بالمحافظة على البضاعة المرسلة كأمانة. ونعرض فيما يلي بإختصار لحقوق وواجبات الوكيل في عمليات بضاعة الأمانة، ويمكن تلخيص حقوق الوكيل على النحو التالي:

١ ــ حق الحصول على مكافأة أو تعويض: يكون من حق الوكيل الحصول على عمولة عن قيامة بالمجهود الخاص بتصريف السلعة، وتحسب هذه العمولة عادة كنسبة مئوية من سعر بيع بضاعة الأمانة.

٢ ــ حق إسترداد المصروفات التي تتم بمعرفته والمدفوعات التي يدفعها مقدماً: عادة ما ينفق الوكيل بعض المصروفات مثل مصاريف النقل والتخزين والتأمين، ويكون من حقه تحميل الأصيل بها، وتعتبر هذه المصاريف بالإضافة إلى أي دفعات نقدية يكون الوكيل قد دفعها بمثابة حق على البضاعة المودعة كأمانة. ويقوم الوكيل عادة بالحصول على تلك المبالغ عن طريق خصمها من حصيلة بيع بضاعة الأمانة.

٣ ــ حق منح الأئتمان: يكون للوكيل عادة حق منح ائتمان للعملاء، إذا كانت طبيعة السلعة أو التجارة تتطلب ذلك، وإذا لم يقرر الأصيل منعه من ذلك. وفي مجال قيامه بمنح الائتمان ينبغي أن يكون تصرفه رشيداً وأن يهدف دائماً إلى حماية مصالح الأصيل وطالما أن الأصيل هو مالك البضاعة فإنه يتحمل أي خسارة ناتجة عن البيع الآجل، على شرط أن يكون الوكيل قد منح ائتمان بطريقة سليمة ولم يدخر جهداً في القيام بعملية التحصيل. وعلى الرغم من ذلك فقد يكون هناك إتفاقات خاصة يضمن فيها الوكيل المتحصلات من ارصدة العملاء.

٤ ــ حق منح الضمانات بالنسبة للسلع المباعة: يكون من حق الوكيل منح الضمانات المقررة على السلع المباعة بواسطته، ويكون الأصيل ملتزماً بتلك الضمانات. ومن ناحية أخرى فإذا منح الوكيل ضمانات إضافية غير متفق عليها فلن

يكون الأصيل ملتزماً بها.

أما فيما يتعلق بواجبات الوكيل فيمكن تلخيصها فيما يلي:

١ ــ العناية بالبضاعة المرسلة وحمايتها: يقع على عاتق الوكيل مسؤولية المحافظة على بضاعة الأمانة وحمايتها بطريقة معقولة، ووفقاً لطبيعة السلعة موضوع التعامل، وينبغي على الوكيل أن يقوم بتنفيذ تعليمات الأصيل المتعلقة بالمحافظة على البضاعة، وإذا بذل الوكيل الجهد الطبيعي أو المعقول في المحافظة على البضاعة فإنه لا يكون مسؤولاً على أي أضرار تحدث بعد ذلك.

٢ ــ الإحتفاظ ببضاعة الأمانة وعملاء بضاعة الأمانة بصفة مستقلة: يكون على الوكيل أن يحتفظ ببضاعة الأمانة بصورة مستقلة عن بضاعته الشخصية، وإذا كان هذا غير ممكن عملياً فإنه ينبغي أن يحتفظ بالسجلات أو الوسائل الأخرى (البطاقات القوائم) التي تمكنه من تمييز بضاعة الأمانة. وبنفس الطريقة فإنه يقع على عاتق الوكيل أن يحتفظ بالسجلات التي تظهر عملاء الأمانة بصفة مستقلة عن عملائه. وقد تتطلب بعض عقود بضاعة الأمانة ضرورة الإحتفاظ بحساب مستقل للبنك يخصص للمتحصلات من بضاعة الأمانة بصفة مستقلة عن الحساب العادي لمنشأة الوكيل.

٣ ــ الدقة في منح ائتمان: ينبغي على الوكيل أن يكون دقيقاً في منح الائتمان، وأن يبذل جهداً معقولاً في تحصيل الحسابات المدينة، كما سبق أن ذكرنا.

٤ ــ التقرير عن المبيعات وتسديد المتحصل منها: ينبغي على الوكيل أن يوافي الأصيل بتقارير دورية، وأن يقوم باجراء المدفوعات في المواعيد المتفق عليها في العقد المبرم لبضاعة الأمانة. ويطلق على التقرير الذي يرسله الوكيل الى الأصيل اسم «تقرير المبيعات»، ويبين هذا التقرير البضاعة المستلمة، البضاعة المباعة، المصاريف التي تحملها الوكيل، المدفوعات المقدمة التي قام الوكيل بدفعها، والمبلغ المستحق أوالمدفوع .وقد يتم إجراء المدفوعات دورياً كلما يتم بيع جزء من البضاعة، أو قد يتم القيام بها دفعة واحدة بعد الانتهاء من عملية البيع.

ويظهر تقرير المبيعات على الصورة التالية، بفرض أن شركة النصر للتليفزيون قد أرسلت ٢٠ جهاز تليفزيون كامانة لشركة شاهر، لبيع كل منها بمبلغ ٢٠٠ جنيه. ومن المتفق عليه أن يسترد الوكيل المصروفات التي يقوم بانفاقها، وتبلغ عمولته ٢٠٪ من سعر البيع المصرح به، وبفرض أن مصاريف النقل بلغت ٦٠ جنيه وأن السداد يكون بعد إنتهاء البيع بالكامل، في مثل هذه الحالة يظهر تقرير المبيعات على الصورة التالية ويكون مرفقاً به شيك بالمبلغ المستحق على الوكيل:

شركة شاهر

الاسكندرية

سجل تجاري رقم....

تقرير مبيعات بضاعة الأمانة

الاسكندرية في..

بيان المبيعات التي تمت لحساب وتحت مسؤولية:

شركة النصر للتلفزيون

القاهرة

المبيعات	جنيه	جنيه
٢٠ جهاز بمبلغ ٢٠٠ جنيه		٤٠٠٠
المصاريف:		
مصاريف نقل	٦٠	
العمولة ٢٠٪ على مبلغ ٤٠٠٠ جنيه	٨٠٠	٨٦٠
الرصيد ومرفق به الشيك رقم..		٣١٤٠
البضاعة الموجودة كامانة	لا يوجد	

وبعد هذه المقدمة الضرورية التي توضح طبيعة عمليات بضاعة الأمانة ومراحلها وحقوق وواجبات الوكيل لما لها من تأثير على الناحية المحاسبية، ننتقل بعد ذلك إلى المعالجة المحاسبية في كل من دفاتر الوكيل ودفاتر الأصيل على النحو التالي.

أولاً: المعالجة المحاسبية في دفاتر الوكيل:

يمكن إثبات واقعة الحصول على ٢٠ جهاز تلفزيون كأمانة في دفاتر شركة شاهر بعدة طرق مختلفة، والهدف من عملية الإثبات هذه هو وجود مذكرة تفيد إستلام بضاعة الأمانة على أساس أنه ليس هناك شراء ولا يوجد أي إلتزام تحملته المنشأة. وبناء على ذلك يمكن تسجيل بضاعة الأمانة المستلمة في صورة مذكرة في دفتر اليومية، أو بقيد في دفتر أستاذ خاص يسمى استاذ بضاعة الامانة. أو عن طريق قيد تذكرة في حساب بدفتر الأستاذ العام، يطلق عليه بضاعة الأمانة الواردة من شركة النصر، وفي حالة إستخدام هذه الطريقة الأخيرة يظهر هذا الحساب على الصورة التالية:

منه — حـ/ بضاعة أمانة الواردة ـ شركة النصر للتليفزيون — له

	٢٠ جهاز تلفزيون				

واضح أنه لا يوجد أي مبالغ في هذا الحساب لأنه بمثابة مذكرة فقط لاثبات وصول بضاعة الأمانة.

ويتم بعد ذلك إجراء القيود لأثبات كل من المصروفات والمبيعات في دفاتر الوكيل على الصورة التالية:

٦٠		من حـ/ بضاعة الأمانة الواردة ـ شركة النصر	تاريخ دفع
	٦٠	إلى حـ/ النقدية (البنك)	المصروفات

مدين	دائن	البيان		التاريخ
٤٠٠٠		من حـ/ النقدية (البنك)		
	٤٠٠٠	إلى حـ/ بضاعة الأمانة الواردة شركة النصر		
		إثبات مبيعات بضاعة الأمانة الواردة		

ويجري القيد التالي لإثبات عمولة الوكيل:

مدين	دائن	البيان	التاريخ
٨٠٠		من حـ/ بضاعة الأمانة الواردة ـ شركة النصر	في تاريخ البيع
	٨٠٠	إلى حـ/ العمولة على بضاعة الأمانة	
		إثبات العمولة على بضاعة الأمانة	

وبعد ذلك يجري قيد لإثبات المدفوعات للأصيل وذلك عن طريق جعل حساب بضاعة الأمانة الواردة ـ شركة النصر مديناً وحساب النقدية أو البنك دائناً، ويترتب على هذا القيد إقفال حساب البضاعة الأمانة الواردة، ويظهر قيد إثبات المدفوعات على الصورة التالية:

مدين	دائن	البيان	التاريخ
٣١٤٠		من حـ/ بضاعة الأمانة الواردة ـ شركة النصر	تاريخ السداد
	٣١٤٠	إلى حـ/ النقدية (البنك)	
		إثبات سداد المبلغ المستحق لشركة النصر سداداً لباقي المستحق من عمليات بيع بضاعة الأمانة	

وبعد ترحيل جميع القيود إلى حساب بضاعة الأمانة الواردة، يظهر ذلك الحساب على الصورة التالية:

منه	حـ/ بضاعة الأمانة الواردة ـ شركة النصر للتليفزيون		له
	٢٠ جهاز تلفزيون	٤٠٠٠	من حـ/ النقدية (البنك (مبيعات بضاعة الامانة).
٦٠	إلى حـ/ البنك (النقدية)		
٨٠٠	الى حـ/ العمولة على بضاعة الامانة		
٣١٤٠	إلى حـ/ النقدية (البنك)		
٤٠٠٠		٤٠٠٠	

وفي حالة قيام الوكيل ببيع بضاعة الأمانة على الحساب وفقاً لنصوص العقد المبرم بينه وبين الأصيل، وبموافقة هذا الأخير، فإن القيد الخاص بإثبات المبيعات سيظهر على الصورة التالية:

		من مذكورين	تاريخ البيع
٣٠٠٠		حـ/ النقدية	
١٠٠٠		حـ/ عملاء بضاعة الأمانة الواردة	
	٤٠٠٠	الى حـ/ بضاعة الأمانة الواردة شركة النصر	
		إثبات مبيعات بضاعة الأمانة الواردة	

وقد أجرى هذا القيد بافتراض أن الوكيل باع ما قيمته ١٠٠٠ جنيه على الحساب في المثال السابق عرضه. . ومن الطبيعي أن يوضح الوكيل في تقرير المبيعات الذي يرسله إلى الأصيل تفاصيل عملية البيع والجزء منها المباع نقداً والجزء المباع على الحساب.ويترتب على عملية البيع الآجل ظهور حساب مدين في دفاتر الوكيل باسم عملاء بضاعة الأمانة الواردة يقابله حساب دائن هو حساب بضاعة الأمانة الواردة.

وسيقفل هذين الحسابين عند تحصيل الأرصدة المستحقة على هؤلاء العملاء. وتجدر الإشارة إلى أن مدفوعات الوكيل للأصيل ستنخفض بقيمة المبيعات الآجلة، ويظهر قيد سداد المبالغ المستحقة للأصيل من عملية البيع بالنسبة للمثال السابق عرضه على الصورة التالية.

٢١٤٠		من حـ/ بضاعة الأمانة الواردة شركة النصر	تاريخ السداد
	٢١٤٠	إلى حـ/ النقدية	
		إثبات سداد المبلغ المستحق لشركة النصر والذي يمثل المبيعات النقدية.	

وعند تحصيل المبالغ المستحقة على العملاء يجري الوكيل القيد التالي:

١٠٠٠		من حـ/ النقدية (البنك)	تاريخ التحصيل
	١٠٠٠	إلى حـ/ عملاء بضاعة الأمانة الواردة ـ شركة النصر	
		إثبات المبالغ المحصلة من عملاء بضاعة الأمانة الواردة	

وينبغي على الوكيل أن يقوم بتحويل تلك المتحصلات مباشرة إلى الأصيل، وذلك عن طريق ارسال شيك بمبلغها مع تقرير يوضح أسماء العملاء الذين قاموا بسداد المستحق عليهم، وبمجرد سداد تلك المبالغ للأصيل، فإن ينبغي على الوكيل أن يقوم باجراء القيد التالي لإثبات تحويل القيمة للأصيل:

مدين	دائن	البيان	التاريخ
١٠٠٠		من حـ/ بضاعة الأمانة الواردة	تاريخ تحويل القيمة
		شركة النصر	
	١٠٠٠	إلى حـ/ النقدية	
		إثبات تحويل المبالغ المحصلة من عملاء بضاعة الأمانة الواردة للاصيل	

ويترتب على هذين القيدين الأخيرين اقفال كل من حساب عملاء بضاعة الأمانة الواردة وحساب بضاعة الأمانة الواردة. وفي حالة اخفاق أحد العملاء في سداد المستحق عليه ينبغي الرجوع إلى نصوص العقد المبرم بين كل من الأصيل والوكيل لتحديد مسؤولية الوكيل في هذه الحالة. وتتوقف المعالجة المحاسبية على ما إذا كان الوكيل يضمن سداد المبالغ المستحقة على العملاء من عدمه. فإذا كان الوكيل يضمن السداد كان عليه تسديد القيمة للأصيل واعتبار المبلغ غير المسدد بمثابة ديون معدومة تخصم على حساب مخصص الديون المشكوك فيها الخاص به، أما إذا لم يكن يضمن السداد فيقوم بقفل كل من حساب بضاعة الأمانة الواردة بجعله مديناً وحساب عملاء بضاعة الأمانة الواردة بجعله دائناً، وذلك بعد إخطار الأصيل وموافقته على ذلك.

ومن الممكن أن يكون هناك تعديلات عديدة على طريقة القيد الأساسية السابقة، فمثلاً إذا كانت سياسة المنشأة تقوم على ترحيل جميع تكاليف النقل سواء بالنسبة للمشتريات او البضاعة الأمانة الواردة إلى حساب مصاريف النقل للداخل، في مثل هذه الحالة ينبغي تحديد نصيب بضاعة الأمانة الواردة من تكاليف النقل الداخل ويتم اجراء قيد بها مؤداه جعل حساب بضاعة الأمانة الواردة مدين وحساب مصاريف النقل للداخل دائن. وفي حالة وجود مدفوعات مقدمة من الوكيل للأصيل فانه يتم إثباتها بجعل حساب بضاعة الأمانة الواردة مديناً، وحساب النقدية أو البنك دائن، ومن الطبيعي أن المدفوعات النهائية يتم تخفيضها بمقدار المدفوعات المقدمة.

وفي حالة استلام بضاعة امانة واردة من مصادر متعددة فانه يمكن أن يكون هناك حساب إجمالي او حساب رقابة عام في دفتر الأستاذ. العام لجميع البضاعة الواردة

كأمانة على ان يكون هناك دفتر استاذ مساعد لبضاعة الأمانة يفتح به حساب لكل منشأة ترسل بضاعة امانة.

وإذا لم تكن المنشأة ترغب في إظهار ربح بضاعة الأمانة بصفة مستقلة عن المبيعات الأخرى، فان مبيعات بضاعة الأمانة يمكن في هذه الحالة، ان ترحل إلى حساب المبيعات العادي للمنشأة، وبناء على ذلك فانه ينبغي اجراء قيد مؤداه جعل حساب تكلفة البضاعة المباعة أو حساب المشتريات مديناً، وحساب بضاعة الأمانة الواردة ـ شركة. . . . . دائناً بقيمة المستحق للأصيل عن المبيعات مطروحاً منها العمولة، أما المصاريف التي يتحملها الاصيل فيجري بها قيد مؤداة جعل حساب بضاعة الأمانة الواردة مديناً، وحساب المصروف او الصندوق دائناً، ويظهر حساب بضاعة الأمانة الواردة في هذه الحالة على الصورة التالية:

حساب بضاعة الأمانة الواردة ـ شركة النصر للتلفزيون

٦٠	إلى حـ/ مصاريف النقل		٣٢٠٠	من حـ/ المشتريات	
	أو إلى حـ/ البنك			(أو تكلفة البضاعة	
٣١٤٠	إلى حـ/ البنك (سداد			المباعة (٤٠٠٠ ـ ٨٠٠)	
	المستحق).		——		
٣٢٠٠			٣٢٠٠		
====			=====		

ومن الطبيعي أنه لا يجري قيود بالنسبة للعمولة في هذه الحالة، على أساس أن الربح سيكون بمثابة الفرق بين المبلغ الدائن المرحل لحساب المبيعات والمبلغ المدين المرحل لحساب المشتريات أو تكلفة البضاعة المباعة. ويتم إقفال حساب بضاعة الأمانة الواردة عن طريق سداد المبلغ المستحق للأصيل. ولا تكون تلك الطريقة

مرغوبة دائماً على أساس أنها لا تبين الربح المحقق على عمليات بضاعة الأمانة مستقلاً عن ربح المبيعات الأخرى، والذي قد يكون ضرورياً لإتخاذ بعض القرارات الإدارية ».

وفي نهاية السنة المالية سيكون هناك بعض حسابات بضاعة الأمانة الواردة مدينة والبعض الآخر دائن، الحسابات الأولى مدينة نظراً لوجود مصاريف ومقدمات أكثر من المبيعات، والثانية تكون دائنة بسبب عدم سداد الأرصدة المستحقة للمنشآت التي قامت بتوريد البضاعة، وسيظهر حساب الرقابة الاجمالي نتيجة المقاصة بين الأرصدة المدينة والدائنة. ولا يكون لهذا الرصيد الأجمالي أي دلالة عند إعداد الميزانية العمومية، ولهذا ينبغي إظهار الأرصدة المدينة ضمن جانب الأصول، اما الأرصدة الدائنة فتظهر في جانب الإلتزامات (الخصوم). مع ضرورة إجراء القيود المتعلقة بالعمولة المكتسبة غير المسجلة قبل إعداد الحسابات الختامية.

ثانياً: المعالجة المحاسبية في دفاتر الأصيل:

عند قيام الأصيل بشحن بضاعة إلى الوكلاء ينبغي أن يكون هناك تسجيلاً لتلك البضاعة المرسلة كامانة لأنها تعتبر جزء من مخزون المنشأة، ولهذا فإنه يفتح حساب في دفتر الأستاذ لكل شحنة بضاعة مرسلة كأمانة. وإذا كانت شحنات بضاعة الأمانة متعددة جداً فإنه قد يكون من المستحسن وجود دفتر أستاذ مساعد يطلق عليه إسم بضاعة الأمانة المرسلة، ويفتح به حساب لكل شحنة بضاعة مرسلة كأمانة، على أن يكون هناك حساب رقابة عام في دفتر الأستاذ العام يسمى حساب بضاعة الأمانة المرسلة. وتجدر الأشارة هنا إلى إنه يفتح حساب مستقل لكل شحنة من شحنات بضاعة الأمانة وليس حساب لكل وكيل، على أساس أن المحاسبة تكون على كل شحنة من البضائع. بصفة مستقلة، وبناء عليه إذا كان هناك شحنات متعددة لوكيل واحد فسيكون هناك حسابات متعددة على أساس الشحنات. ولا يجب أن تختلط حسابات بضاعة الأمانة المرسلة مع حسابات العملاء، لأن حسابات بضاعة الأمانة المرسلة تمثل نوعاً من المخزون وليس العملاء.

ويمكن إظهار صافي الدخل المحقق من عمليات بضاعة الأمانة بصفة مستقلة، كما يمكن الإقتصار على إظهار اجمالي الربح عن تلك العمليات، وايضاً يمكن الإكتفاء باظهار الايرادات المحققة من عمليات بضاعة الأمانة فقط بصفة مستقلة عن الإيرادات الأخرى التي حققتها المنشأة. وعموماً فإنه يكون من المرغوب فيه أن يكون

لدى المنشأة المعلومات التفصيلية التي توضح الربحية النسبية لعمليات بضاعة الأمانة بمقارنتها بالانشطة البيعية الأخرى، ولكن الرغبة في توفير تلك البيانات ينبغي أن تحكمها بعض الإعتبارات العملية أهمها، ان الوصول إلى صافي ربح عمليات بضاعة الأمانة يتطلب ضرورة القيام بعمليات تخصيص وتوزيع للمصاريف الإدارية والمصاريف العامة، والذي عادة ما يتم على أسس تقديرية غير دقيقة، الأمر الذي يجعل الوصول إلى صافي ربح بضاعة الأمانة مشكلة غير ممكن حلها عملياً. إن العمل المطلوب للوصول إلى صافي ربح الأمانة يكون كبيراً جداً والنتائج تكون تقريبية مبنية على قرارات تحكمية، وبناء على ذلك فانه لا يمكن تبرير الجهد الاضافي المطلوب للوصول إلى صافي ربح بضاعة الأمانة على ضوء المجهود المطلوب والنتائج التي نصل اليها.

ويعتبر تحديد إجمالي الربح المحقق على عمليات بضاعة الأمانة أسهل بكثير من محاولة الوصول إلى صافي الربح، على أساس أن الوصول إلى إجمالي ربح بضاعة الأمانة يتطلب فقط تحديد التكاليف المباشرة المرتبطة بعمليات بضاعة الأمانة. وقد يكون الوصول إلى تلك التكاليف بالنسبة لكل شحنة من شحنات بضاعة الأمانة أو لكل وكيل عملية صعبة في بعض الحالات، وعموماً يجب على إدارة المشروع أن تقوم بموازنة الجهد الإضافي المطلوب مع المزايا التي تحصل عليها من توافر معلومات إضافية متعلقة باجمالي ربح بضاعة الأمانة، وعموماً يمكن القول أن الحاجة إلى معلومات عن أرباح بضاعة الأمانة تكون ضرورية جداً خاصة في الحالات التي تكون فيها بضاعة الأمانة كبيرة بالنسبة للمبيعات الأخرى. وجدير بالذكر أن فصل مبيعات بضاعة الأمانة عن المبيعات الأخرى يمثل حداً أدنى من المعلومات المطلوبة لإدارة المشروع، خاصة في الحالات التي تكون فيها نسبة مبيعات بضاعة الأمانة كبيرة بالنسبة لاجمالي المبيعات الكلية، ولكن من ناحية أخرى فإذا كانت بضاعة الأمانة تمثل نسبة ضئيلة أو عملية عارضة فلن يكون هناك مبرر لفصل مبيعات بضاعة الأمانة عن المبيعات الأخرى.

وتتوقف المحاسبة على عمليات بضاعة الأمانة على ما إذا كانت أرباح بضاعة الأمانة سيتم إظهارها بصورة مستقلة عن المبيعات الأخرى، أو إذا ما كانت مبيعات

بضاعة الأمانة ستدرج مع باقي مبيعات المنشأة دون بذل أي مجهود أو محاولة القيام بفصل أرباح النوعين من النشاط.

وسنعرض فيما يلي للقيود الممكن إستخدامها لتسجيل عمليات بضاعة الأمانة بالنسبة لكل إحتمال من تلك الإحتمالات، وسنبدأ بحالة الرغبة في قياس ربح بضاعة الأمانة بصفة مستقلة، ثم نعرض لحالة دمج مبيعات بضاعة الأمانة مع باقي مبيعات المشروع، وسنفرق بين ما إذا كان نظام الجرد المستخدم هو نظام الجرد المستمر أو الجرد الدوري وذلك لتأثير ذلك على المعالجة المحاسبية وسنتخدم في عرض تلك القيود نفس المثال الذي استخدمناه عند عرض موضوع المحاسبة على عمليات بضاعة الأمانة في دفاتر الوكيل، ولكننا سنضيف بعض البيانات المتعلقة بالتكاليف المختلفة بالنسبة للأصيل.

سبق أن ذكرنا أن شركة النصر للتلفزيون أرسلت ٢٠ جهاز تليفزيون لشركة شاهر لبيعها وفقاً لنظام بضاعة الأمانة المعمول به بين الشركتين، ويبلغ سعر البيع ٢٠٠ جنيه، وتبلغ تكلفة الجهاز الواحد ١١٠ جنيه، وقد قدرت تكاليف تغليف وتعبئة هذه الأجهزة بمبلغ ٢٠ جنيه، على أساس أن جميع تكاليف قسم الشحن والتغليف بالمنشأة ترحل إلى حساب مصاريف التعبئة والتغليف وتبلغ تكاليف نقل هذه الاجهزة ٦٠ جنيه يدفعها الوكيل، فإذا علمت أنه تم بيع جميع الأجهزة بالسعر المقرر، وقد قام الوكيل بخصم المصاريف المستحقة له وأرسل تقرر المبيعات السابق عرضه؛ ومعه شيك بباقي المستحق للمنشأة بعد خصم مصاريفه وعمولته التي تبلغ ٢٠٪ من قيمة المبيعات (مبلغ الشيك ٣١٤٠ جنيه، كما سبق أن رأينا)، وتبين فيما يلي المعالجة المحاسبية في دفاتر الأصيل:

(أ) في حالة قياس أرباح بضاعة الأمانة بصفة مستقلة واستخدام نظام الجرد المستمر.

في حالة الرغبة في تحديد ربح بضاعة الأمانة بصفة مستقلة، وفي حالة إتباع نظام الجرد المستمر، تستخدم القيود التالية لإثبات عمليات بضاعة الأمانة في دفاتر الأصيل:

عند ارسال البضاعة

٢٢٠٠		من حـ/ بضاعة الأمانة المرسلة ـ شركة شاهر إلى حـ/ مراقبة المخازن تحويل البضاعة المرسلة للأمانة إلى حساب خاص بها (٢٠٠ جهاز × ١١٠ تكلفة الجهاز).	تاريخ الارسال
	٢٢٠٠		

ويلاحظ أن الطرف الدائن من القيد السابق هو حساب مراقبة المخازن على أساس أنا إفترضنا أن المنشأة تستخدم نظام الجرد المستمر حيث ترحل المشتريات إلى الجانب المدين من حساب مراقبة المخازن وترحل المسحوبات (للمبيعات وغيرها) إلى الجانب الدائن من هذا الحساب، الذي سيمثل رصيده البضاعة الموجودة بالمخازن والتي يمكن التحقق من وجودها في أي وقت من السنة كما سبق أن ذكرنا، وفي حالة عدم إستخدام نظام الجرد المستمر، أو في حالة إستخدام نظام الجرد الدوري فسيكون القيد الدائن هو حساب المشتريات أو حساب شحنات بضاعة الأمانة على نحو ما سنرى بعد قليل.

ويستخدم الطرف الدائن من القيد السابق للوصول الى تكلفة البضاعة المباعة الأخرى غير بضاعة الأمانة فالقيد الدائن في حساب مراقبة المخازن يترتب عليه تخفيض المخزون الموجود لدى المنشأة آخر المدة، وبالتالي يؤثر على تكلفة مبيعات المنشأة في الحسابات الختامية.

إثبات مصاريف التعبئة والتغليف:

يتم إثبات مصاريف التعبئة والتغليف بإستخدام القيد التالي

مدين	دائن	البيان	التاريخ
٢٠		من حـ/ بضاعة الأمانة المرسلة ـ شركة ماهر	تاريخ الشحن
	٢٠	إلى حـ/ مصاريف التعبئة والتغليف	
		تحويل تكاليف التعبئة والتغليف الخاصة بضاعة الأمانة المرسلة إلى الحساب الخاص بتلك البضاعة.	

إثبات المبيعات والتحويلات النقدية من الوكيل:

يثم إثبات المبيعات والمبالغ المحولة من الوكيل بإستخدام القيد التالي:

مدين	دائن	البيان	التاريخ
		من مذكورين	تاريخ ورود تقرير المبيعات
٣١٤٠		حـ/ النقدية (البنك)	
٦٠		حـ/ بضاعة الأمانة المرسلة ـ شركة ماهر	
٨٠٠		حـ/ عمولة مبيعات بضاعة الأمانة	
	٤٠٠٠٠	إلى حـ/ مبيعات بضاعة الأمانة	
		إثبات إستلامنا لتقرير المبيعات، الذي يفيد بيع ٢٠ جهاز تلفزيون بسعر ٢٠٠ جنيه وخصم عمولة ٢٠٪ ومصاريف الوكيل.	

وفي حالة ما إذا كان البيع بالأجل سيرسل تقرير المبيعات وسيوضح أسماء العملاء المباع لهم البضاعة، وفي هذه الحالة سيكون الطرف المدين للقيد السابق ليس حساب النقدية، وإنما حساب عملاء بضاعة الأمانة.

وبإفتراض أن هناك مبيعات آجلة قدرها ١٠٠٠ جنيه تمت بموافقة الأصيل في المثال السابق، فإن القيد الخاص بإثبات المبيعات سيظهر في هذه الحالة على الصورة التالية:

٢١٤٠		من مذكورين	تاريخ ورود
١٠٠٠		حـ/ النقدية (البنك)	تقرير
٦٠		حـ/ عملاء بضاعة الأمانة المرسلة	المبيعات
٨٠٠		حـ/ بضاعة الامانة المرسلة ـ شركة شاهر	
	٤٠٠٠	حـ/ عمولة مبيعات البضاعة الأمانة	
		إلى حـ/ مبيعات بضاعة الامانة	
		إثبات تقرير المبيعات الوارد من الوكيل بتاريخ اليوم	

ويعتبر حساب عملاء بضاعة الأمانة أحد حسابات الأصول، ويجري بالنسبة له ما يجري بالنسبة لحساب العملاء الآخرين على نحو ما سبق أن ذكرنا. وعند قيام الوكيل بتحصيل المبالغ المستحقة على هؤلاء العملاء وتحويلها للأصيل، فإن الأصيل يقوم بإجراء القيد التالي

١٠٠٠		من حـ/ النقدية	تاريخ ورود
	١٠٠٠	إلى حـ/ عملاء بضاعة الأمانة المرسلة	المبالغ للأصل
		إثبات قيام الوكيل بتحصيل المبالغ المستحقة على عملاء بضاعة الأمانة وتحويلها الينا.	

ويترتب على ذلك قفل حساب عملاء بضاعة الأمانة المرسلة.

إثبات تكلفة بضاعة الأمانة المباعة:

حتى هذه اللحظة يكون قد تجمع في حساب بضاعة الأمانة المرسلة، تكلفة البضاعة المحولة ومصاريف تعبئتها بواسطة الأصيل، وتكاليف شحنها التي دفعت بواسطة الوكيل، وهذه العناصر هي كل ما تحملته المنشأة بالنسبة لهذه البضاعة وتحول هذه التكاليف بعد ذلك إلى حساب جديد يسمى حساب تكلفة مبيعات بضاعة الأمانة، وذلك بإستخدام القيد التالي:

٢٢٨٠		من حـ/ تكلفة مبيعات بضاعة الأمانة	في تاريخ
	٢٢٨٠	إلى حـ/ بضاعة الأمانة المرسلة ـ شركة شاهر	انتهاء البيع
		إقفال حساب بضاعة الأمانة المرسلة وتحويل رصيده إلى حساب تكلفة مبيعات بضاعة الأمانة المرسلة (٢٢٠٠+ ٢٠+ ٦٠ جنيه)	

وبعد ترحيل جميع القيود السابقة، فيظهر حساب بضاعة الأمانة المرسلة، بعد إقفاله على الصورة التالية:

منه حـ/ بضاعة الأمانة المرسلة ـ شركة شاهر

٢٢٠٠	إلى حـ/ مراقبة المخازن	٢٢٨٠	من حـ/ تكلفة مبيعات بضاعة الأمانة
٢٠	إلى حـ/ مصاريف التعبئة والتغليف		
٦٠	إلى حـ/ مبيعات بضاعة الأمانة		
٢٢٨٠		٢٢٨٠	

وسيرحل كل من حساب بضاعة الأمانة، وحساب تكلفة مبيعات بضاعة الأمانة الى حساب المتاجرة، وسيوضح الفرق بينهم ربح بضاعة الأمانة.

(ب) في حالة قياس ربح بضاعة الأمانة بصفة مستقلة واستخدام نظام الجرد. الدوري:

يتم إثبات العمليات الخاصة بالمثال السابق في حالة عدم استخدام المنشأة نظام الجرد المستمر، واستخدامها نظام الجرد الدوري (في نهاية السنة) باستخـدام القيود التالية:

عند شحن البضاعة:

يتم إثبات بضاعة الأمانة المرسلة في هذه الحالة بإستخدام القيد التالي:

٢٢٠٠		من حـ/ بضاعة الأمانة المرسلة ـ شركة ماهر	تاريخ إرسال
	٢٢٠٠	إلى حـ/ شحنات بضاعة الأمانة	البضاعة
		أو إلى حـ/ المشتريات	
		إثبات تكلفة البضاعة المشحونة كأمانة	
		لشركة شاهر	

ويلاحظ أن الجانب الدائن من هذا القيد هو بمثابة حساب للوصول إلى تكلفة البضاعة المباعة عن طريق المنشأة وليس تكلفة بضاعة الأمانة ان تكلفـة البضاعـة القابلة للبيع في المنشأة في هذه الحالة يتم الوصول إليهـا عن طريق طرح حسـاب شحنات بضاعـة الأمانـة من مجمـوع رصيد أول المدة مضافاً إليه المشتـريات على الصورة التالية:

جنيه	
١٠٠٠٠	مخزون اول المدة (الأرقام مفترضة)
٤٢٥٠٠	مشتريات
٥٢٥٠٠	
٢٢٠٠	يطرح تكلفة شحنات بضاعة الأمانة
٥٠٣٠٠	تكلفة البضاعة القابلة للبيع

ويلاحظ أنه إذا كان القيد الدائن هو حساب المشتريات، فإن المشتريات في القائمة السابقة ستكون بالصافي بعد إستبعاد تكلفة البضاعة المشحونة كأمانة وبالتالي فإن تكلفة البضاعة القابلة للبيع ستكون:

جنيه	
١٠٠٠٠	مخزون اول المدة.
٤٠٣٠٠	مشتريات (بعد استبعاد البضاعة المشحونة)
٥٠٣٠٠	تكلفة البضاعة القابلة للبيع

إثبات تكاليف التعبئة والتغليف

يكون القيد الخاص بإثبات مصاريف التغليف والتعبئة غلى النحو التالي:

مدين	دائن	البيان	التاريخ
٢٠		من حـ/ بضاعة الأمانة المرسلة شركة ماهر	تاريخ شحن البضاعة
	٢٠	إلى حـ/ مصاريف التغليف والتعبئة	
		تحويل مصاريف التغليف والتعبئة إلى حساب بضاعة الأمانة المرسلة.	

إثبات المبيعات والنقدية المحصلة:

يتم إثبات المبيعات والحصيلة النقدية بإستخدام القيد التالي:

مدين	دائن	البيان	التاريخ
		من مذكورين	تاريخ ورود تقرير المبيعات
٣١٤٠		حـ/ النقدية (البنك)	
٦٠		حـ/ بضاعة الأمانة المرسلة ـ شركة ماهر	
٨٠٠		حـ/ عمولة بضاعة الأمانة	
	٤٠٠٠	إلى حـ/ مبيعات بضاعة الأمانة	
		إثبات حصيلة المبيعات ومصاريف وعمولة الوكيل.	

إثبات تكلفة مبيعات بضاعة الأمانة:

يتم إثبات تكلفة مبيعات بضاعة الأمانة بإستخدام القيد التالي:

٢٢٨٠		من حـ/ تكلفة مبيعات بضاعة الأمانة	تاريخ إثبات البيع
	٢٢٨٠	إلى حـ/ بضاعة الأمانة المرسلة ـ شركة شاهر	
		إقفال حساب بضاعة الأمانة المرسلة وإثبات تكلفة مبيعات بضاعة الأمانة.	

إقفال حساب شحنات بضاعة الأمانة:

يتم اقفال حساب شحنات بضاعة الأمانة في حالة إستخدامه بالقيد التالي:

٢٢٠٠		من حـ/ شحنات بضاعة الأمانة	آخر السنة المالية
	٢٢٠٠	إلى حـ/ المتاجرة	
		أو إلى حـ/ ملخص قائمة الدخل	
		إقفال حساب شحنات بضاعة الامانة وترحيل رصيده إلى حساب النتيجة.	

ومن الطبيعي أن يقفل كل من حساب تكلفة مبيعات بضاعة الامانة وحساب مبيعات بضاعة الأمانة في حساب النتيجة.

حـ ـ في حالة عدم قياس أرباح بضاعة الأمانة بصفة مستقلة ـ مع استخدام نظام الجرد المستمر:

نعرض فيما يلي للقيود الخاصة بإثبات المثال السابق في حالة الرغبة في إظهار أرباح بضاعة الأمانة بصفة مستقلة، مع إستخدام نظام الجرد المستمر في المنشأة.

عند شحن البضاعة:

٢٢٠٠		من حـ/ بضاعة الأمانة المرسلة ـ شركة ماهر	تاريخ إرسال
	٢٢٠٠	إلى حـ/ مراقبة المخازن	البضاعة
		إثبات تكلفة البضاعة المرسلة كأمانة	
		لشركة شاهر.	

تكاليف التغليف والتعبئة:

لا يجري أي قيد لإثبات مصاريف التغليف والتعبئة الخاصة ببضاعة الأمانة، طالما أن هذه المصاريف موجودة في حساب مصاريف التعبئة والتغليف للمنشأة ككل، ونظراً لعدم الرغبة في إظهار أرباح بضاعة الأمانة بصفة مستقلة.

إثبات المبيعات وحصيلة البيع:

يتم إثبات المبيعات وصافي المحصل من البيع بإستخدام القيد التالي في هذه الحالة:

		من حـ/ مذكورين	تاريخ ورود
٣١٤٠		حـ/ النقدية (البنك)	تقرير
٦٠		حـ/ مصاريف النقل للخارج	المبيعات
٨٠٠		حـ/ عمولة المبيعات	
	٤٠٠٠	إلى حـ/ المبيعات	
		إثبات مبيعات بضاعة الأمانة والمصاريف المتعلقة	
		بها (شحن ٦٠+ ٨٠٠ عمولة).	

ويلاحظ من هذا القيد أن الطرف الدائن هو حساب المبيعات وليس حساب مبيعات بضاعة الأمانة، على أساس أنه لا يوجد مبرر لفصل مبيعات بضاعة الأمانة عن المبيعات الأخرى للمشروع. وبنفس المنطق فقد رحلت العمولة المستحقة للوكيل إلى حساب العمولة على المبيعات العام وليس إلى حساب عمولة على بضاعة الأمانة. كما رحلت مصاريف نقل بضاعة الأمانة إلى حساب مصاريف النقل الذي يخص المنشأة ككل وجميع بضائعها المنقولة، وذلك أيضاً بسبب عدم الرغبة في إظهار نتيجة بضاعة الأمانة بصفة مستقلة.

إثبات تكلفة بضاعة الأمانة المباعة:

يتم إثبات تكلفة بضاعة الأمانة المباعة في هذه الحالة بإستخدام القيد التالي:

٢٢٠٠		من حـ/ تكلفة البضاعة المباعة	تاريخ إثبات المبيعات
	٢٢٠٠	إلى حـ/ بضاعة الأمانة المرسلة ـ شركة ماهر	
		تحويل رصيد حساب بضاعة الأمانة المرسلة إلى حساب تكلفة البضاعة المباعة.	

واضح من القيد السابق أن الطرف المدين الذي رحلت إليه تكلفة بضاعة الأمانة المباعة هو حساب تكلفة المبيعات العام في المنشأة وليس حساب تكلفة مبيعات بضاعة الأمانة، وذلك أيضاً نتيجة عدم الرغبة في إظهار نتيجة عمليات بضاعة الأمانة بصفة مستقلة.

حـ ـ في حالة عدم الرغبة في تحديد أرباح بضاعة الأمانة ـ مع إستخدام نظام الجرد الدوري:

قد يكون نظام الجرد المستخدم في المنشأة هو الجرد الدوري في نهاية العام، بمعنى عدم وجود تسجيل للمخزون الوارد والصادر على مدار السنة، وقد ترغب المنشأة في هذه الحالة أيضاً في عدم إظهار نتيجة عمليات بضاعة الأمانة بصفة مستقلة، في مثل هذه الحالات يتم معالجة عمليات بضاعة الأمانة بإستخدام القيود التالية:

عند شحن البضاعة:

يتم إثبات القيد التالي عند شحن بضاعة الأمانة:

٢٢٠٠		من حـ/ بضاعة الأمانة المرسلة ـ شركة شاهر	تاريخ إرسال
	٢٢٠٠	إلى حـ/ شحنات بضاعة الأمانة	البضاعة
		إثبات تكلفة البضاعة المرسلة كأمانة لشركة شاهر في حساب للتذكرة.	

تكاليف التعبئة والتغليف:

لا يوجد أي قيود لتخصيص تلك التكاليف على بضاعة الأمانة لعدم الحاجة لعملية التخصيص.

إثبات المبيعات وحصيلة البيع

يتم إثبات المبيعات وحصيلة البيع بإستخدام القيد التالي:

		من مذكورين	عند ورود
٣١٤٠		حـ/ النقدية (البنك)	تقرير
٦٠		حـ/ مصاريف النقل للخارج	المبيعات
٨٠٠		حـ/ عمولة المبيعات	
	٤٠٠٠	إلى حـ/ المبيعات	
		إثبات حصيلة بيع ٢٠ جهاز تلفيزيون بمبلغ ٢٠٠ جنيه وإثبات المصاريف والعمولة.	

إقفال حساب شحنات بضاعة الأمانة:

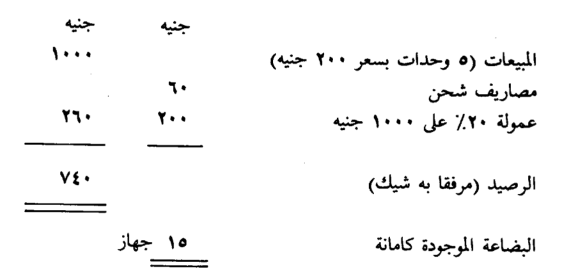
وبعد إثبات المبيعات والمبالغ المحصلة من البيع يتم إلغاء قيد التذكرة الأول بإثبات قيد عكسي له يظهر على الصورة التالية:

٢٢٠٠		من حـ/ شحنات بضاعة الأمانة	تاريخ ورود	
	٢٢٠٠	إلى حـ/ بضاعة الأمانة المرسلة ـ شركة شاهر	تقرير المبيعات	
		إقفال حساب التذكرة الخاص باثبات البضاعة المرسلة كأمانة لشركة شاهر.		

ويلاحظ بالنسبة للحالة السابقة أن تكاليف الشحن تخص بضاعة الأمانة المرسلة كلها سواء تم البيع أثناء الفترة أو لم يتم (تخص البضاعة المباعة وغير المباعة). ولهذا يكون من الضروري تحليل تكاليف النقل وتخصيص جزء منها على تكلفة بضاعة الأمانة التي ما زالت موجودة بدون بيع في آخر السنة والتي ستظهر ضمن مخزون آخر المدة في الميزانية العمومية.

معالجة عمليات بضاعة الأمانة في حالة البيع الجزئي:

إفترضنا في المثال السابق أن الوكيل قام ببيع جميع البضاعة الموجودة لديه على سبيل الأمانة، ولهذا فقد أرسل للأصيل تقرير المبيعات مرفقاً به شيك يمثل حصيلة المبيعات بالكامل، ونتيجة لهذا الفرض فقد حاولنا إظهار ربح عملية بضاعة الأمانة نظراً لإتمام عمليات البيع الخاصة بها. ونفترض هنا لإستكمال عرض الموضوع، أن خمسة أجهزة فقط كانت قد تم بيعها حتى نهاية السنة المالية وحتى يمكن تصوير الحسابات الختامية والميزانية العمومية، فإنه ينبغي تحديد الربح المحقق على الخمس وحدات المباعة، كما ينبغي تقييم المخزون في آخر الفترة المالية (١٥ وحدة غير مباعة) فيفرض ان تقرير المبيعات المرسل من الوكيل للأصيل في هذه الحالة قد ظهر على الصورة التالية:



	جنيه	جنيه
المبيعات (٥ وحدات بسعر ٢٠٠ جنيه)		١٠٠٠
مصاريف شحن	٦٠	
عمولة ٢٠٪ على ١٠٠٠ جنيه	٢٠٠	٢٦٠
الرصيد (مرفقا به شيك)		٧٤٠
البضاعة الموجودة كامانة	١٥ جهاز	

وسنبين فيما يلي كيفية معالجة هذه الحالة محاسبياً في حالة الرغبة في قياس ربح بضاعة الأمانة بصفة مستقلة وعدم الرغبة في قياسة.

البيع الجزئي وتحديد ربح بضاعة الأمانة بصورة مستقلة:

في حالة رغبة شركة النصر للتليفزيون (الأصيل) في قياس أو تحديد ربح بضاعة الأمانة بصفة مستقلة عن ربح المبيعات الأخرى، فإن حساب بضاعة الأمانة سيظهر على النحو التالي، قبل الحصول على تقرير المبيعات من الوكيل:

منه — حـ/ بضاعة الأمانة المرسلة ـ شركة ماهر — له

منه					له
٢٢٠٠	إلى حـ/ مراقبة المخازن*				
	أو إلى حـ/ شحنات بضاعة الأمانة				
٢٠	إلى حـ/ مصاريف التغليف والتعبئة				

* يرحل المبلغ إلى احد هذين الحسابين وفقاً لنظام الجرد المستخدم في المنشأة على نحو ما سبق ان رأينا.

ويتم إثبات عملية البيع الجزئي بعد ذلك بإستخدام القيد التالي:

		من مذكورين	تاريخ ورود
٧٤٠		النقدية (البنك)	تقرير
٦٠		حـ/ بضاعة الأمانة المرسلة ـ شركة ماهر	المبيعات
٢٠٠		حـ/ عمولة مبيعات بضاعة الآمانة	
	١٠٠٠	إلى حـ/ مبيعات بضاعة الأمانة	
		إثبات مبيعات ٥ اجهزة من بضاعة الأمانة، وإثبات مصاريف النقل والعمولة المخصومة بواسطة الوكيل.	

وبعد ذلك يتم تحديد تكلفة الجزء المباع من بضاعة الأمانة والجزء غير المباع، وذلك تمهيداً لإثبات تكلفة مبيعات بضاعة الأمانة، ويتم الوصول إلى تخصيص التكلفة الكلية على النحو التالي:

	جنيه
تكلفة عدد ٢٠ جهاز كل منها تكلفته ١١٠ جنيه	٢٢٠٠
تكاليف تغليف وتعبئة (بواسطة الأصيل)	٢٠
تكاليف (بواسطة الوكيل)	٦٠
إجمالي تكلفة ٢٠ جهاز	٢٢٨٠
تكلفة ١٥ جهاز غير مباعة ٧٥٪ من إجمالي التكلفة	١٧١٠
تكلفة ٥ اجهزة مباعة ٢٥٪ من إجمالي التكلفة.	٥٧٠

ويتم إثبات تكلفة مبيعات بضاعة الأمانة في هذه الحالة بإستخدام القيد التالي:

٥٧٠		من حـ/ تكلفة مبيعات بضاعة الأمانة	تاريخ ورود
	٥٧٠	إلى حـ/ بضاعة الأمانة المرسلة	تقرير
		شركة شاهر	المبيعات
		إثبات تكلفة بضاعة الأمانة المباعة وتعديل رصيد حساب بضاعة الأمانة المرسلة ليظهر رصيد المخزون في بضاعة الأمانة المرسلة.	

وبعد ترحيل هذين القيدين إلى حساب بضاعة الأمانة المرسلة سيظهر هذا الحساب على الصورة التالية:

حـ/ بضاعة الأمانة المرسلة ـ شركة شاهر

٢٢	إلى حـ/ مراقبة المخازن أو إلى حـ/ شحنات بضاعة الأمانة. إلى حـ/ مصاريف التعبئة والتغليف إلى حـ/ مبيعات بضاعة الأمانة		٥٧٠	من حـ/ تكلفة مبيعات بضاعة الأمانة (تكلفة ٥ اجهزة مباعة)
			١٧١٠	رصيد مرحل (تكلفة ١٥ جهاز غير مباعة).
٢٢			٢٢٨٠	

يظهر الحساب السابق رصيد قدره ١٧١٠ جنيه ويمثل تكلفة عدد ١٥ جهاز تليفزيون غير مباعة في نهاية السنة المالية، ومن الطبيعي أن هذا الرصيد يظهر في ميزانية المنشأة في نهاية السنة المالية، وذلك إذا كانت المنشأة تستخدم مبدأ تقييم المخزون على أساس التكلفة وذلك على نحو ما سنرى في الفصل القادم، ويظهر هذا العنصر بطبيعة الحال في مجموعة الأصول المتداولة (قصيرة الأجل) باسم مخزون بضاعة الأمانة بالتكلفة.

وجدير بالذكر أنه في حالة إستخدام المنشأة لنظام الجرد الدوري فسيكون هناك حساب باسم شحنات بضاعة الأمانة والذي يجعل دائناً عند اثبات بضاعة الأمانة المشحونة على نحو ما سبق ان ذكرنا، وسيكون رصيد هذا الحساب كما هو سواء تم بيع بضاعة بالكامل او باعت المنشأة جزءاً منها (رصيدة ٢٢٠٠ جنيه دائن). وينبغي اجراء قيد لاقفال هذا الحساب في حساب المتاجرة أوملخص قائمة الدخل على النحو التالي:

٢٢٠٠		من حـ/ شحنات بضاعة الأمانة	في نهاية السنة المالية
	٢٢٠٠	إلى حـ/ المتاجرة	
		إقفال حساب شحنات بضاعة الأمانة في حساب المتاجرة للوصول إلى التكلفة السليمة للبضاعة الأخرى المباعة.	

وقد سبق أن ذكرنا أن الاجراء السابق يساعدنا على الوصول إلى التكلفة السليمة للبضاعة الموجودة لدى المنشأة والمباعة بطرق أخرى غير بضاعة الأمانة، ومن الطبيعي أنه إذا كانت بضاعة الأمانة المرسلة قد رحلت إلى حساب المشتريات فلن يكون هناك حاجة إلى القيد السابق، لأننا نكون قد حققنا الهدف عن طريق تخفيض حساب المشتريات.

ويلاحظ أننا رحلنا في المثال السابق الخاص بالبيع الجزئي لبضاعة الأمانة، الى العام القادم ذلك الجزء من تكلفة بضاعة الأمانة غير المباعة الضروري للحصول على البضاعة في المكان وبالوضع التي هي عليه في نهاية السنة المالية، أي أننا أدرجنا في تكلفة المخزون نصيبها من التكاليف التي تحملتها المنشأة لتوصيلها إلى المكان الموجودة فيه إلى حالتها التي تكون عليها والضرورية لعملية البيع في السنة القادمة. ويلاحظ أيضاً أن العمولة التي حصل عليها الوكيل على الوحدات المباعة تخصم من الإيرادات المحققة خلال هذه السنة، وذلك للوصول إلى المقابلة السليمة للإيرادات والمصروفات، وستظهر قائمة الدخل من بضاعة الأمانة على الصورة التالية:

	جنيه
مبيعات بضاعة الأمانة (٥×٢٠٠ جنيه)	١٠٠٠
يطرح تكلفة مبيعات بضاعة الأمانة	٥٧٠
إجمالي ربح بضاعة الأمانة	٤٣٠
يطرح عمولة مبيعات بضاعة الأمانة	٢٠٠
ارباح بضاعة الأمانة	٢٣٠

ويمكن أن تظهر هذه المعلومات بأجمعها أو يظهر فقط نتيجتها في قائمة الدخل، ويعتمد ذلك بطبيعة الحال، على الأهمية النسبية لمبيعات بضاعة الأمانة بالنسبة للمبيعات العادية للمنشأة.

البيع الجزئي وعدم قياس ربح بضاعة الأمانة في حالة استخدام نظام الجرد المستمر:

في حالة الرغبة في عدم قياس ربح بضاعة الأمانة مع عدم بيع بضاعة الأمانة بالكامل، وإستخدام المنشأة لنظام الجرد المستمر تستخدم القيود التالية لإثبات عمليات بضاعة الأمانة.

٢٢٠٠		من حـ/ بضاعة الأمانة المرسلة ـ شركة شاهر	تاريخ
	٢٢٠٠	إلى حـ/ مراقبة المخازن	الإرسال
		إثبات تكلفة البضاعة المرسلة كأمانة لشركة شاهر.	

		من مذكورين	تاريخ ورود
٧٤٠		حـ/ النقدية	تقرير
٦٠		حـ/ مصاريف النقل للخارج	المبيعات
٢٠٠		حـ/ عمولة المبيعات	
	١٠٠٠	إلى حـ/ المبيعات	
		إثبات المبيعات المتعلقة ببضاعة الأمانة والمصاريف المستحقة للوكيل.	
٥٥٠		من حـ/ تكلفة المبيعات	
	٥٥٠	إلى حـ/ بضاعة الامانة المرسلة ـ شركة شاهر	في نهاية الفترة المالية
		إثبات تكلفة عدد ٥ اجهزة من الاجهزة المرسلة لشركة شاهر (١١٠×٥) أو (٢٢٠٠×٢٥٪)	
٦٠		من حـ/ مصاريف بضاعة الأمانة المقدمة أو المؤجلة	في نهاية الفترة المالية
		إلى مذكورين	
	١٥	حـ/ مصاريف التعبئة والتغليف	
	٤٥	حـ/ مصاريف النقل للخارج.	
		إثبات المصاريف المتعلقة بالمخزون غير المباع من بضاعة الأمانة (٢٠ + ٦٠= ٨٠ جنيه ×٧٥٪).	

واضح من القيود السابقة أنه لا يجري أي قيد بالنسبة لتكاليف التعبئة والتغليف، الخاصة بالبضاعة المرسلة للأمانة، وإنما تظل هذه التكاليف موجودة في حساب تكاليف التعبئة التغليف، نظراً لعدم الرغبة في قياس أرباح بضاعة الأمانة بصفة مستقلة.

ويظهر حساب بضاعة الأمانة المرسلة بعد ترحيل القيود السابقة على الصورة التالية:

منه		ح/ بضاعة الأمانة المرسلة ـ شركة شاهر	له
٢٢٠٠	إلى حـ/مراقبة المخازن	٥٥٠	من حـ/تكلفة البضاعة المباعة
		١٦٥٠	رصيد (تكلفة ١٥ جهاز موجودة في آخر المدة).
٢٢٠٠		٣٢٠٠	

ويترتب على القيد الأخير من القيود السابقة إستبعاد مبلغ ١٥ جنيه من حساب مصاريف التعبئة والتغليف، و٤٥ جنيه من حساب مصاريف النقل للخارج وتحويلها إلى حساب مدين يسمى حساب مصاريف بضاعة الأمانة المؤجلة أو المقدمة، ويعتبر هذا الحساب في هذه الحالة بمثابة حساب تقييم لرصيد بضاعة آخر المدة المتبقي من بضاعة الأمانة، وبهذا يكون إجمالي رصيد بضاعة آخر المدة هو ١٧١٠ جنيه (١٦٥٠ تكلفة + ٦٠ جنيه مصاريف مؤجلة).

البيع الجزئي وعدم قياس ربح بضاعة الأمانة بصورة مستقلة واستخدام نظام الجرد الدوري:

في حالة البيع الجزئي لبضاعة الأمانة وعدم الرغبة في قياس وتحديد دخل بضاعة الأمانة بصورة مستقلة، وفي حالة إستخدام المنشأة لنظام الجرد الدوري في نهاية السنة يتم إستخدام القيود التالية لإثبات العمليات السابقة.

مدين	دائن	البيان	التاريخ
٢٢٠٠		من حـ/ بضاعة الأمانة المرسلة - شركة شاهر	تاريخ الارسال
	٢٢٠٠	إلى حـ/ شحنات بضاعة الأمانة	
		إثبات تكلفة بضاعة الامانة المرسلة (٢٠× ١١٠ جنيه) وذلك في حساب للتذكرة.	
		من مذكورين	تاريخ ورود تقرير المبيعات
٧٤٠		حـ/ النقدية (البنك)	
٦٠		حـ/ مصاريف النقل للخارج	
٢٠٠		حـ/ عمولة المبيعات	
	١٠٠٠	إلى حـ/ المبيعات	
		إثبات قيمة المبيعات ومصاريف الوكيل وعمولته والنقدية المحصلة.	
٥٥٠		من حـ/ شحنات بضاعة الأمانة	في نهاية السنة المالية
	٥٥٠	إلى حـ/ بضاعة الأمانة المرسلة - شركة شاهر	
		تعديل حساب التذكرة الخاص ببضاعة الأمانة المرسلة لشركة شاهر ليمثل البضاعة الموجودة في نهاية المدة (١١٠ جنيه ×٥ وحدة).	
٦٠		من حـ/ مصاريف بضاعة الأمانة المؤجلة أو المقدمة	في نهاية السنة المالية
		إلى مذكورين	
		حـ/ مصاريف التعبئة والتغليف	
	١٥	حـ/ مصاريف النقل للخارج	
	٤٥	إثبات المصاريف المؤجلة المتعلقة ببضاعة الأمانة غير المباعة ٢٠ تعبئة× ٧٥٪	
		٦٠ نقل× ٧٥٪	

واضح هنا أيضاً أنه لا يجري قيد بالنسبة لمصاريف التعبئة والتغليف عن إرسال البضاعة لعدم الحاجة إلى بيانات عن تكاليف تعبئة البضاعة المرسلة كأمانة لأن المنشأة لن تقوم بتحديد ربح بضاعة الأمانة بصفة مستقلة، كما يلاحظ هنا أيضاً إن رصيد بضاعة الأمانة المرسلة سيكون ١٦٥٠ جنيه وهي تكلفة عدد ١٥ جهاز لم تباع فى نهاية السنة المالية، يضاف إليها قيمة المصاريف المؤجلة على تلك البضاعة وهي ٦٠ جنيه ليكون مجموع تكلفة بضاعة الامانة آخر المدة، في المكان وبالحالة التي هي عليها هو ١٧١٠ جنيه (١٦٥٠+ ٦٠ جنيه).

واضح من العرض السابق للقيود المختلفة المتعلقة بمعالجة حالات بضاعة الأمانة المختلفة، أنه يستخدم حساب شحنات بضاعة الأمانة ويجعل دائناً بقيمة تكلفة بضاعة الأمانة المرسلة في حالة إستخدام نظام الجرد الدوري (في نهاية السنة). وتتوقف طريقة إقفال هذا الحساب في نهاية السنة المالية على رغبة المنشأة في قياس ربح بضاعة الأمانة بصفة مستقلة أو إدماجه مع ربح المبيعات الأخرى. ففي حالة رغبة المنشأة في قياس ربح بضاعة الأمانة بصفة مستقلة، فان حساب شحنات بضاعة الأمانة يقفل في حساب المتاجرة، أو ملخص قائمة الدخل (حساب النتيجة). أما إذا لم تكن المنشأة راغبة في قياس ربح بضاعة الأمانة بصفة مستقلة فان حساب شحنات بضاعة الامانة سيكون مجرد حساب للتذكرة والذي يقفل في حساب بضاعة الامانة المرسلة، وذلك بقيد عكسي لقيد ارسال بضاعة الأمانة. وفي هذه الحالة ستكون وظيفة حساب بضاعة الأمانة المرسلة وحساب شحنات بضاعة الأمانة هي للتذكرة فقط أو الحصول على سجل عن البضاعة المرسلة كأمانة، ويتم الإثبات في هذين الحسابين عند إرسال البضاعة، ويتم إقفالهم عند بيع البضاعة.

ذكرنا فيما سبق أن تكاليف التعبئة والتغليف والنقل سواء دفعها الأصيل أم الوكيل ينبغي أن يدرج جزء منها ضمن تكلفة بضاعة الأمانة الموجودة في آخر الفترة المالية، ولكن في حالة قيام الوكيل بإعادة بضاعة الأمانة المرسلة إليه لأي سبب من الأسباب فإن تكلفة التعبئة والتغليف الأصلية ينبغي أن ترحل مباشرة إلى حساب النتيجة ولا تضاف لقيمة المخزون في هذه الحالة، وكذا الحال بالنسبة لتكاليف إعادة البضاعة المردودة إلى المنشأة. إن السبب في ذلك أن المنفعة المكانية التي تسبب تلك المصاريف في إيجادها قد فقدت بإعادة بضاعة الأمانة إلى الأصيل. كما أن أي نفقات

يتحملها الأصيل في عملية إعادة البضاعة ينبغي أن تعتبر مصروفات مثال ذلك تكاليف إصلاح البضاعة المردودة والتي تكون ضرورية لتصبح البضاعة في حالة يمكن معها بيعها.

وأخيراً، فإنه يجب فصل وتمييز تكلفة نقل بضاعة الأمانة إلى الوكيل عن تكاليف النقل للخارج الخاصة بالمبيعات العادية للمنشأة، على أساس أن تكاليف النقل للخارج الخاصة بالمبيعات العادية هي بمثابة مصروف جاري للمنشأة نظراً لإن الإيرادات المحققة من المبيعات تحول إلى حساب النتيجة في الفترة الجارية. أما النفقات المتعلقة بنقل بضاعة الأمانة إلى الوكيل فيترتب عليها زيادة في قيمة بضاعة الأمانة التي ما تزال مملوكة للمنشأة (الأصيل)، وهذه الزيادة في القيمة بالاضافة إلى تكلفة تملك البضاعة أو تكلفة إنتاجها، سيتم تحميلها على إيرادات الفترة المحاسبية التي سيتم فيها بيع بضاعة الأمانة.

وجدير بالذكر أن بعض المحاسبين يرون ترحيل المدفوعات المقدمة من الوكيل إلى الجانب الدائن من حساب بضاعة الأمانة المرسلة، ولكنه يستحسن ترحيل تلك المدفوعات المقدمة من الوكيل إلى حساب التزام يسمى حساب مدفوعات من الوكلاء، ويؤدي هذا الأجراء بطبيعة الحال إلى الاحتفاظ بحساب بضاعة الأمانة المرسلةلاظهارقيمة الأصول المتمثلة في البضاعة المرسلة كأمانة، وذلك دون إجراء مقاصة بينه وبين رصيد الإلتزام الخاص بالمدفوعات المقدمة من الوكيل.

ونوضح في الصفحات الباقية من هذا الفصل طبيعة حساب بضاعة الامانة المرسلة ونبين الى أي مجموعة من الحسابات الخمسة الرئيسية في المحاسبة (اصول إلتزامات - حقوق ملكية - ايرادات - مصروفات) ينتمي هذا الحساب وذلك حتى يستطيع القاريء ان يتفهم طبيعته بوضوح - إن إنتماء حساب بضاعة الأمانة المرسلة إلى أي مجموعة من تلك المجموعات الخمسة يتوقف على طريقة المحاسبة التي تستخدمها المنشأة لمعالجة عمليات بضاعة الأمانة. فإذا كانت المنشأة تقوم بقياس دخل بضاعة الأمانة بصفة مستقلة عن دخل المبيعات العادية وكانت تستخدم نظام الجرد المستمر، في هذه الحالة سيكون حساب بضاعة الأمانة المرسلة أحد حسابات الأصول في المنشأة، ويجعل هذا

الحساب في هذه الحالة، مديناً بتكلفة البضاعة المشحونة للوكيل، وحينما يصل تقرير المبيعات سواء تم البيع كلية أو بصفة جزئية، فإنه يتم تحويل تكلفة المباع من حساب بضاعة الأمانة المرسلة إلى حساب تكلفة مبيعات بضاعة الأمانة. وفي هذه الحالة سيكون حساب بضاعة الأمانة المرسلة أحد عناصر الأصول قصيرة الأجل (المتداولة) ويظهر ضمن مجموعة مخزون آخر المدة كعنصر مستقل باسم مخزون آخر المدة من بضاعة الأمانة، أو قد يدمج مع غيره من عناصر المخزون في حالة ما إذا كانت قيمته ضئيلة. ويلاحظ في هذه الحالة أن تكلفة شحن وتغليف وتعبئة بضاعة الأمانة تتضمن جزءاً يخص مخزون آخر المدة من بضاعة الأمانة، وهذا الجزء قد يرحل إلى حساب بضاعة الأمانة المرسلة أو قد يرحل إلى حساب خاص يسمى حساب المصاريف المؤجلة أو المقدمة على بضاعة الأمانة، وفي كلتا هاتين الحالتين فإن الجزء من تلك التكاليف والمتعلق ببضاعة الأمانة المخزونة سيستبعد من مصروفات الفترة الجارية، على أساس أنه سيحمل على إيرادات الفترة التي ستباع فيها بضاعة الأمانة المخزونة. ونتيجة لذلك فإن التكاليف المرتبطة بمخزون آخر المدة من بضاعة الأمانة تظهر في جانب الأصول في الميزانية، إما مضافة لمخزون آخر المدة من بضاعة الأمانة أو في بند مستقل. وفي حالة قيام المنشأة بقياس أرباح بضاعة الأمانة بصفة مستقلة عن المبيعات العادية، الأخرى، ولكنها تستخدم نظام الجرد الدوري، في مثل هذه الحالة سيكون حساب بضاعة الأمانة المرسلة بمثابة حساب للجرد الدوري لبضاعة الأمانة، على الرغم من أن المنشأة لا تستخدم نظام الجرد الدوري بالنسبة لباقي عناصر المخزون غير بضاعة الأمانة. فيجعل حساب بضاعة الأمانة المرسلة، في هذه الحالة، مديناً بتكلفة البضاعة المرسلة كأمانة مع جعل حساب شحنات بضاعة الأمانة دائناً بنفس القيمة. وعندما تباع بضاعة الأمانة فإن تكلفتها تحول من حساب بضاعة الأمانة المرسلة إلى حساب تكلفة مبيعات بضاعة الأمانة، وفي هذه الحالة فإن حساب بضاعة الأمانة المرسلة سيكون بمثابة أحد حسابات الأصول مثل الحالة السابقة تماماً.

أما في الحالة الثالثة التي ناقشناها فيما سبق فإن المنشأة لم تكن تفصل مبيعات بضاعة الأمانة عن المبيعات الأخرى، ولكنها في نفس الوقت كانت تستخدم نظام الجرد المستمر، في هذه الحالة أيضاً سيكون حساب بضاعة الأمانة المرسلة أحد

حسابات الأصول، حيث يجعل مديناً بتكلفة بضاعة الأمانة المرسلة، ويجعل دائناً بتكلفة البضاعة المباعة بواسطة الوكيل، وذلك عن طريق جعل حساب تكلفة البضاعة المباعة مديناً. ويحتوي حساب بضاعة الأمانة المرسلة في هذه الحالة على تكلفة البضاعة التي ما زالت تحت يد الوكيل في نهاية الفترة المالية.

وبالنسبة للإحتمال الرابع الخاص بمعالجة عمليات بضاعة الأمانة إفترضنا أن المنشأة لا تقوم بقياس مبيعات بضاعة الأمانة بصفة مستقلة، كما أنها تعتمد على نظام الجرد الدوري، وفي هذه الحالة يجعل حساب تكلفة بضاعة الأمانة المرسلة مديناً وحساب شحنات بضاعة الأمانة دائناً بتكلفة البضاعة المرسلة كأمانة وتعتبر الحسابات هنا بمثابة حسابات للتذكرة (Memoranda accounts) بمعنى أنهما سيكونان حسابان مرتبطان ببعضهما ولهما رصيدان متساويان عكسيان (أحدهما مدين والآخر دائن). ويوفر هذين الحسابين في هذه الحالة معلومات إضافية ذات قيمة للمشروع، ولكنهما يلغيان بعضهما عند إعداد القوائم المالية، وحينما يرسل الوكيل تقرير المبيعات عند إستخدام هذه الطريقة يتم إلغاء قيد الإرسال السابق إعداده، وفي حالة البيع الجزئي سيكون قيد الإلغاء بتكلفة الجزء المباع فقط. وتعتبر حسابات التذكرة بمثابة مجموعة خاصة من الحسابات غير الخمسة مجموعات السابق ذكرها (أصول ـ إلتزامات ـ حقوق ملكية ـ إيرادات ـ مصروفات)، على أساس أن هذه المجموعات الخمسة من الحسابات تمثل الحسابات التي تظهر في القوائم المالية. وعلى الرغم من ذلك يمكن القول أن حساب بضاعة الأمانة المرسلة، في هذه الحالة، كما في غيرها من الحالات السابق عرضها يوفر تسجيلاً مستمراً لتكلفة البضاعة المرسلة للوكيل، على الرغم من أنه يتم إجراء المقاصة بينه وبين حساب شحنات بضاعة الأمانة عند إعداد الحسابات الختامية.

وجدير بالذكر أن بعض المحاسبين وبعض المنشآت يرون معالجة بضاعة الأمانة بصورة مختلفة عن الإجراءات التي عرضنا لها في هذا الفصل، فهو يرون جعل حساب بضاعة الأمانة المرسلة مديناً بتكلفة بضاعة الأمانة المرسلة للوكيل ويجعل هذا الحساب دائناً بالمتحصلات التي يرسلها الوكيل، وسيكون هناك، بناء على هذه المعالجة، رصيداً دائناً في حساب بضاعة الأمانة المرسلة في حالة إتمام عملية البيع،

وسيمثل هذا الرصيد الدائن الأرباح المكتسبة عن عمليات بضاعة الأمانة. ويتم إقفال حساب بضاعة الأمانة المرسلة، في هذه الحالة، بتحويل رصيده إلى حساب دائن يطلق عليه أرباح بضاعة الأمانة. وفي هذه الحالة لا يكون هناك حساب بإسم مبيعات بضاعة الأمانة، ولا تظهر مبيعات بضاعة الأمانة بصورة مستقلة في حساب المتاجرة. وفي ظل إستخدام هذه الطريقة فإن حساب بضاعة الأمانة المرسلة لا يمكن إدراجه في أي مجموعة من المجموعات الخمس للحسابات (أصول - إلتزامات - حقوق ملكية - إيرادات - مصروفات) إنه يكون بمثابة خليط بين عناصر الأصول والإيرادات، وينبغي أن يتم تخفيضه للوصول إلى قيمة تكلفة الأصل (المخزون من بضاعة الأمانة غير المباعة) قبل إعداد القوائم المالية.

وأخيراً فإنه قد يكون هناك خلافات بين المعالجة التي عرضناها هنا وبين ما يراه بعض الكتاب من إجراءات مقبولة لمعالجة عمليات بضاعة الأمانة، ولكن إهتمامنا في هذا الجزء كان منحصراً على إستعراض البدائل المختلفة الممكن مواجهتها بالنسبة لبضاعة الأمانة، وخاصة بالنسبة لسجلات المخزون، وقياس الربح. ويمكن القول بصفة عامة، أن الإجراء، المحاسبي الملائم لمعالجة عمليات بضاعة الأمانة يتحدد فقط في ضوء الظروف والأوضاع السائدة بالنسبة لكل مشروع، ويتوقف إختيار أي اسلوب لمعالجة عمليات بضاعة الأمانة على طبيعة وسعر السلعة موضوع التعامل، وعلى حجم عمليات بضاعة الأمانة، وعلى درجة إهتمام إدارة المشروع بتحقيق الرقابة الداخلية على عمليات المشروع وأخيراً فإن هذا الأختيار يتوقف على المدى الذي تستخدم فيه المنشأة المعلومات المحاسبية كأساس لإتخاذ القرارات التشغيلية المختلفة.

أسئلة وتمارين على الفصل الثامن

أولاً - الأسئلة النظرية:

١ ـ ناقش الطرق المختلفة للتحقق من وجود المخزون، ومن مزايا وعيوب كل منها، وحدد أيها أفضل بالنسبة لممارسة وظائف التخطيط والرقابة على عمليات البضاعة.

٢ ـ ما هي مكونونات المخزون في كل من الشركات التجارية والصناعية؟

٣ ـ إشرح كيف تعالج البضاعة بالطريق في نهاية السنة المالية. وبين الأخطاء المترتبة على توقيت إثبات المشتريات والإلتزامات المتعلقة بها على القوائم المالية.

٤ ـ ما هو المقصود بنظام بيـع البضاعة برسم البيع أو الرد، وهل تعتبر البضاعة المرسلة برسم البيع أو الرد من عناصر المخزون أم لا ولماذا؟

٥ ـ إشرح باختصار الإجراءات المحاسبية المتعلقة بالبضاعة المرسلة برسم البيع أو الرد.

٦ ـ بين كيف تختلف عمليات بضاعة الأمانة عن عمليات البيع العادية؟

٧ ـ إشرح بالتفصيل كيف يتحقق الإيراد بالنسبة لعمليات بضاعة الأمانة وقارن بينه وبين البيع الآجل.

٨ ـ ما هي مزايا نظام بضاعة الأمانة لكل من الأصيل والوكيل؟

٩ ـ في ٣١ ديسمبر سنة ١٩٧٥ تسلمت شركة الجرارات المتحدة تقريراً من أحد وكلائها يفيد ببيع عدد ٢٠ جرار من الجرارات المودعة لديه كأمانة وعددها ١٠٠ جرار، ولم يرد مع التقرير ما يفيد سداد المستحق، على أساس أن السداد سيتم بعد ذلك، فإذا علمت أن شركة الجرارات تعد حساباتها في ٣١ ديسمبر من كل عام وتستخدم نظام الجرد الدوري، كما أنها تقوم بقياس أرباح بضاعة

الأمانة بصفة مستقلة عن أرباح المبيعات الأخرى - ما هي الإجراءات المحاسبية، التي ينبغي القيام بها في نهاية السنة بناء على تقرير المبيعات الوارد من الوكيل.

١٠ ـ في ٢٠ ديسمبر سنة ١٩٧٥ قامت إحدى المنشآت الصناعية بالاسكندرية والمتخصصة في إنتاج الثلاجات بانتاج ٥٠٠ ثلاجة، تكلفة كل منها ١٠٠ جنيه، وقد أرسلت من هذه الكمية ١٠٠ ثلاجة لمحلات العبد بدمنهور، و١٥٠ أخرى لمحلات الويشي بطنطا وفقاً لنظام بضاعة الأمانة، أما باقي الكمية فقد ظلت موجودة في مخازن المنشأة في نهاية السنة المالية فإذا علمت أنه لم يباع من هذه الكمية أي شيء حتى نهاية السنة المالية - المطلوب تحديد عدد الوحدات وقيمتها والتي تظهر في ميزانية الشركة في ١٩٧٥/١٢/٣١.

١١ ـ ما هي القيود التي ينبغي القيام بها لإثبات العمليات التالية في كل من دفاتر الأصيل والوكيل، بإفتراض أن كلا منهما يستخدم نظام الجرد المستمر، ويقوم بقياس ربح بضاعة الأمانة بصفة مستقلة عن أرباح المبيعات الأخرى، إفترض أن الأصيل لا يتسلم أي تقرير من الوكيل إلا بعد بيع البضاعة وتحصيل الأرصدة المدينة.

(أ) إرسال بضاعة من الأصيل للوكيل.
(ب) دفع نفقات تغليف وتعبئة بواسطة الأصيل.
(حـ) دفع نفقات شحن بضاعة الأمانة بواسطة الوكيل بمجرد وصول البضاعة إليه.
(د) المدفوعات المقدمة من الوكيل.
(هـ) دفع نفقات إعلان بواسطة الوكيل عند وصول البضاعة إليه، مع ملاحظة أن هذه النفقات لا يتحملها الأصيل.
(و) بيع بضاعة الأمانة على الحساب لبعض العملاء.
(ز) تحصيل الأرصدة المدينة بواسطة الوكيل.
(حـ) إعداد تقرير المبيعات أو حساب المبيع مرفقاً به شيك بصافي المستحق للأصيل بعد خصم جميع المصروفات المتفق عليها وعمولة الوكيل.

١٢ ـ إشرح طبيعة الحسابات التالية، وبين ما إذا كانت طبيعتها مدينة أم دائنة، وفي أي دفاتر تظهر (الأصيل أم الوكيل)، وبين كيف تعالج في القوائم المالية:

(أ) حساب تكلفة مبيعات بضاعة الأمانة.
(ب) حساب بضاعة الأمانة المرسلة.
(حـ) حساب مبيعات بضاعة الأمانة.
(د) حساب بضاعة الأمانة الواردة.
(هـ) حساب شحنات بضاعة الأمانة.

١٣ ـ أرسلت شركة النصر لإنتاج الأجهزة الألكترونية عدد ١٠٠ جهاز ريكوردر لشركة المصري للتجارة على سبيل الأمانة، ويبلغ سعر بيع الجهاز الواحد ١٠٠ جنيه وعمولة الوكيل ٢٠٪، وتبلغ التكلفة لكل جهاز ٦٠ جنيه، وقد دفعت تكاليف النقل وقدرها ٤٠ جنيه بواسطة الأصيل. وبعد شهر تبين لشركة المصري أن الأجهزة لا تلقى قبول عملائها وأن سعرها مرتفع ولهذا قررت إعادتها للأصيل، وقد بلغت تكاليف إعادتها للأصيل ٤٠ جنيه دفعها الأصيل عند إستلام الاجهزة من شركة الشحن. فبفرض ان الأصيل يستخدم نظام الجرد المستمر ويقوم بقياس ربح بضاعة الأمانة بصفة مستقلة ـ ما هي القيود التي ينبغي اجراؤها بواسطة كل من الأصيل والوكيل لمعالجة بضاعة الأمانة المردودة؟

١٤ ـ بين أوجه الخطأ والصواب في العبارات التالية مبرراً وجهة نظرك بإختصار:
ـ لا تثير بضاعة آخر المدة أي مشاكل بالنسبة للتحقق من وجودها.
ـ تعتبر بضاعة آخر المدة أحد عناصر الأصول طويلة الأجل في الميزانية العمومية.
ـ يعتبر نظام الجرد الدوري أفضل من نظام الجرد المستمر بالنسبة لممارسة وظيفة الرقابة على البضاعة.
ـ يساعد نظام الجرد المستمر على إكتشاف العجز في أرصدة المخزون مبكراً ومعالجته محاسبياً بطريقة سليمة.

ـ يمكن إكتشاف عجز المخزون بسهولة في حالة إستخدام نظام الجرد الدوري.
ـ يعتبر العجز الطبيعي والعجز غير الطبيعي من تكاليف الإنتاج.
ـ يترتب على تسجيل المشتريات والألتزامات الخاصة بها في فترة حالية وعدم إدراج البضاعة المشتراة ضمن رصيد المخزون آخر المدة تخفيض في الدخل المحقق.
ـ يؤدي عدم إثبات عملية المشتريات بالكامل وعدم إدراجها ضمن بضاعة آخر المدة إلى التأثير على صافي الدخل.
ـ البضاعة المرسلة برسم البيع أوالرد تظهر في الميزانية العمومية للمنشأةالتي تكون البضاعة في حيازتها.
ـ لا تختلف عمليات بضاعة الأمانة عن عمليات البيع العادية بالنسبة لتحقيق الإيرادات.
ـ حساب بضاعة الأمانة الواردة في دفاتر الوكيل يهدف إلى تحديد ربح بيع بضاعة الأمانة.
من السهل الوصول إلى صافي الربح المحقق على عمليات بضاعة الأمانة.
ـ لا يؤثر نظام الجرد المستخدم في منشأة الأصيل على المعالجة المحاسبية لعمليات بضاعة الأمانة.
ـ تؤثر الرغبة في قياس دخل بضاعة الأمانة بصورة مستقلة على المعالجة المحاسبية لعمليات بضاعة الأمانة.
ـ حساب بضاعة الأمانة المرسلة في دفاتر الأصيل يمكن أن يظهر أرباح أو خسائر بضاعة الأمانة.
ـ يكون القيد الخاص بإثبات مصاريف التعبئة والتغليف دائماً بجعل حساب بضاعة الأمانة المرسلة مديناً وحساب مصاريف التعبئة والتغليف دائناً.
ـ تعتبر تكاليف إرسال بضاعة الأمانة وتعبئتها وتغليفها مصروفاً يخص الفترة المحاسبيةالمرسلة فيها البضاعة بصرف النظر عن حجم البضاعة المباعة وغير المباعة وأهميتها بالنسبة للمبيعات الأخرى.
ـ يهدف حساب شحنات بضاعة الأمانة في دفاتر الأصيل إلى الوصول إلى

تكلفة البضاعة الأخرى غير بضاعة الأمانة في جميع الحالات.

- تدرج تكاليف إعادة بضاعة الأمانة إلى مخازن الأصيل في حالة عدم بيعها ضمن تكلفة البضاعة لأنها تضيف منفعة مكانية للسلعة.
- يعتبر حساب بضاعة الأمانة المرسلة في دفاتر الأصيل أحد حسابات الأصول في جميع الحالات.

ثانياً: التمارين:

التمرين الأول:

فيما يلي بعض القيود التي ظهرت بدفتر اليومية العامة لمحلات الغندور (وكلاء تجاريون) لإثبات بعض عمليات بضاعة الأمانة الواردة من شركة الدلتا التجارية:

٢٤٠		من حـ/ بضاعة الأمانة الواردة شركة الدلتا	٢٠ ديسمبر ٧٤
	٢٤٠	إلى حـ/ النقدية	
٨٠٠٠		من حـ/ النقدية	٢٢ ديسمبر ٧٤
	٨٠٠٠	إلى حـ/ بضاعة الأمانة الواردة شركة الدلتا.	
٢٠٠٠		من حـ/ بضاعة الأمانة الواردة ـ شركة الدلتا	٢٥ ديسمبر ٧٤
	٢٠٠٠	إلى حـ/ العمولة المكتسبة.	
٥٧٦٠		من حـ/ بضاعة الأمانة الواردة ـ شركة الدلتا	١٠ يناير ٧٥
	٥٧٦٠	إلى حـ/ النقدية.	

المطلوب:

(أ) وصف العمليات الأربعة التي تم إثباتها بإستخدام القيود السابقة.

(ب) إعداد قيود اليومية اللازمة لتسجيل العمليات السابقة في دفاتر الأصيل، بفرض أن البضاعة المرسلة تكلفتها ٥٠٠٠ جنيه، وأن المنشأة تستخدم نظام الجرد المستمر.

(حـ) اشرح كيف تظهر العناصر السابقة في كل من ميزانيتي الوكيل والأصيل المعدة في ٣١ ديسمبر سنة ١٩٧٤ مع بيان أسباب ذلك بالتفصيل.

التمرين الثاني:

تقوم شركة الأمل بإجراء بعض المبيعات القليلة وفقاً لنظام بضاعة الأمانة ولا تقيس الشركة أرباح بضاعة الأمانة بصفة مستقلة، وتستخدم نظام الجرد الدوري بالنسبة للمخزون، وفي خلال شهر يونيو سنة ١٩٧٤ قامت المنشأة بشحن عدد ١٠ ماكينات ري لمنشأة السعادة، على أساس أن يحصل الوكيل على عمولة قدرها ٢٥٪ من سعر البيع الذي يبلغ ٢٠٠٠ جنيه لكل ماكينة، وقد بلغت المصاريف التي دفعها الأصيل ٣٠٠ جنيه للتغليف والتعبئة و١٠٠ جنيه للنقل وتبلغ تكلفة الماكينة الواحدة ١٠٠٠ جنيه.

وفي نهاية شهر يونية سنة ١٩٧٤ ورد إلى المنشأة تقرير المبيعات، ومنه يتضح أن الوكيل قام ببيع ستة اجهزة، وان الوكيل تحمل مصروفات إصلاح بالنسبة لبعض الماكينات المباعة والتي يقع عبؤها على الأصيل وفقاً لشروط العقد وقدرها ٥٠٠ جنيه، وقد اتضح أيضاً أن هناك ٣٠٠٠ جنيه مستحقة على بعض العملاء، وقد أرفق الوكيل بباقي المستحق شيك لصالح شركة الأمل.

المطلوب:

(أ) إعداد قيود اليومية اللازمة لإثبات العمليات السابقة في كل من دفاتر الوكيل والأصيل وبيان التسويات التي ينبغي إجراؤها في نهاية السنة المالية (٣٠ يونيو ١٩٧٤).

(ب) حدد رصيد بضاعة آخر المدة في ميزانية شركة الأمل في ٣٠ يونيو سنة ١٩٧٤ .

التمرين الثالث:

تعتمد إحدى المنشآت على نظام بضاعة الأمانة لتصريف جزء ضئيل من منتجاتها، ويبلغ سعر بيع السلعة ٤٠٠ جنيه ونسبة الخصم المقررة عليها ٢٠٪ من المبيعات الإجمالية . وقد وافق الوكيل على ضمان الأرصدة المدينة الناتجة عن عمليات البيع، كما وافق على موافاة المنشأة بالمتحصلات بعد إستبعاد العمولة المستحقة له، كما يسمح للوكيل بإسترداد بعض المصروفات التي يتحملها بصدد تصريف البضاعة، وتستخدم كلا من المنشأتين نظام الجرد المستمر.

وفيما يلي العمليات التي تمت في الجزء الاخير من سنة ١٩٧٥ :

عمليات الأصيل:

أرسل عدد ٥٠ آلة تكلفة كل منها ٢٠٠ جنيه، وبلغت تكاليف التعبئة والتغليف الكلية ١٠٠ جنيه وذلك في ١٠ سبتمبر سنة ١٩٧٥ .

في آخر سنة ١٩٧٥ تسلم تقرير المبيعات وشيك بمبلغ ٤٦٥٠ جنيه.

عمليات الوكيل:

في ١٥ سبتمبر سنة ١٩٧٥ تسلم عدد ٥٠ آلة بلغت تكاليف شحنها المدفوعة ١٥٠ جنيه في خلال الفترة من ١٥ سبتمبر حتى ٣٠ ديسمبر سنة ١٩٧٥ باع عدد ٢٠ وحدة من الآلات وقام بتحصيل مبلغ ٦٠٠٠ جنيه فقط.

في ٢٠ ديسمبر سنة ١٩٧٥ دفع مبلغ ١٠٠ جنيه لإصلاح بعض الآلات المباعة. وفي آخر ديسمبر أرسل للأصيل تقرير المبيعات، ومرفقاً به شيك بمبلغ ٤٦٥٠ جنيه.

المطلوب:

(أ) إعداد قيود اليومية في كل من دفاتر الوكيل والأصيل، بإفتراض ان كلا المنشأتين ترغبان في قياس ربح بضاعة الأمانة بصفة مستقلة.

(ب) إعداد قيود اليومية في تلك الدفاتر في حالة عدم الرغبة في قياس الدخل من بضاعة الأمانة بصفة مستقلة.

(حـ) هل تختلف ميزانية الأصيل بالنسبة لبضاعة الأمانة في كل من (أ) (ب) واين يظهر رصيد المخزون في ميزانية المنشأة.

التمرين الرابع:

ظهر حساب بضاعة الأمانة الواردة ـ من شركة فيلبس في دفاتر الوكيل عمار على النحو التالي وذلك خلال المدة من أول ديسمبر سنة ١٩٧٤ حتى نهاية الشهر:

حـ/ بضاعة الأمانة الواردة ـ شركة فيلبس

من حـ/ البنك (حصيلة بيع عدد ٦ اجهزة	٢٤٠٠	٢٠ جهاز كاسيت مستلمة	
		إلى حـ/ النقدية (مصاريف النقل التأمين)	٦٠
		إلى حـ/ البنك (تكاليف تسليم ٦ اجهزة مباعة)	٤٠
		إلى حـ/ العمولة المكتسبة	٣٦٠
		إلى حـ/ تكاليف التخزين (تخزين أربعة عشر جهاز غير مباعة)	٧٠
		إلى حـ/ البنك (تسديد للأصيل)	١٢٠٠

فإذا علمت أن تكلفة الجهاز الواحد ٢٤٠ جنيه، وأن شركة فيلبس تقوم بقياس دخل بضاعة الأمانة بصفة مستقلة عن المبيعات الأخرى، وأنها تستخدم نظام الجرد المستمر.

المطلوب:

(أ) بيان قيود اليومية التي تمثل العمليات السابقة في دفاتر شركة فيلبس خلال الشهر.

(ب) تصوير حساب بضاعة الأمانة المرسلة في دفاتر الأصيل.

(حـ) بيان كيف يظهر حساب بضاعة الأمانة الواردة في ميزانية الوكيل في نهاية سنة ١٩٧٤، وكيف يظهر حساب بضاعة الأمانة المرسلة في دفاتر شركة فيلبس وقيمة كل منها التي ينبغي ان تظهر في الميزانية.

التمرين الخامس:

أرسلت شركة النصر للتلفزيون عدد ٤٠٠ جهاز تلفزيون الى منشأة الوفاء لبيعها وفقا لنظام بضاعة الأمانة ويبلغ سعر بيع الجهاز الواحد ٢٠٠ جنيه وتكلفته ١٢٠ جنيه. وقد بلغت تكاليف تعبئة وتغليف تلك الأجهزة والتي تحملها الأصيل ١٠٠ جنيه، وترحل جميع تكاليف قسم الشحن بمنشأة الأصيل الى حساب مصاريف التعبئة والتغليف. وقد بلغت تكاليف النقل التي تحملها الوكيل ٢٠٠ جنيه.

وفي نهاية السنة المالية أرسل الوكيل تقرير المبيعات، وقد ظهر منه انه باع ٨٠ جهاز نصفها على الحساب، وخصم المصاريف التي تحملها وعمولته التي تبلغ ٢٠٪ على المبيعات فاذا علمت ان المنشأة تقوم بقياس ربح بضاعة الأمانة بصفة مستقلة، وتستخدم نظام الجرد المستمرة.

المطلوب: إثبات العمليات السابقة في دفاتر الوكيل والأصيل، وتصوير حساب بضاعة الأمانة المرسلة، وتوضيح تأثير تلك العمليات على حساب المتاجرة المعد في نهاية السنة المالية، وبيان الاختلافات في القيود فيما لو كانت المنشأة تستخدم نظام الجرد الدوري.

الفصل التاسع

في جرد وتقييم بضاعة آخر المدة
ب ـ التقييم وبعض المشاكل الفرعية المرتبطة بالمخزون

١ ـ مقدمة:

يختص هذا الفصل بمناقشة موضوع تقييم بضاعة آخر المدة، وسنتعرض أولاً لأهمية تقييم المخزون بالنسبة لقياس الدخل، ثم ننتقل لمناقشة تحديد تكلفة المخزون في كل من المنشآت التجارية والصناعية. وسنعرض الطرق المختلفة لتحديد التكلفة ونقوم بالمفاضلة بينها، ونحدد تأثير استخدام كل منها على تحديد الدخل السنوي للمشروع وعلى الضرائب التي يتحملها. وبعد ذلك سننتقل إلى استعراض الطرق الأخرى لتقييم المخزون غير التكلفة، وسنعرض لطريقة التكلفة أو السوق أيهما أقل ونبين كيفية استخدامها، عملياً، ونقارن بينها وبين قاعدة التكلفة كأساس للتقييم. ونعرض بعد ذلك لطرق تقدير قيمة المخزون، وهي طريقة إجمالي الربح وطريقة التجزئة، والتي تستخدم عادة لتقدير قيمة المخزون في القوائم الشهرية وفي الحالات التي تتعدد فيها أصناف المخزون بشكل كبير وذلك على النحو الوارد في الصفحات التالية.

٢ ـ تقييم المخزون وقياس الدخل:

يؤثر تقييم المخزون بشكل كبير على كل من قائمة الدخل وقائمة المركز المالي، وتمثل الإستثمارات في المخزون عادة نسبة كبيرة من مجموع أصول المنشأة، ويكون لتحديد قيمتها تأثيراً مباشراً على تحديد تكلفة البضاعة المباعة، والتي تعتبر عنصراً هاماً، في تحديد صافي الدخل ونوضح فيما يلي تأثير تقييم المخزون على قائمة الدخل والميزانية العمومية:

منشأة....

قائمة تكلفة البضاعة المباعة

	جنيه
مخزون أول المدة	٣٠٠٠٠
تكلفة البضاعة المنتجة خلال المدة	١٢٠٠٠٠
تكلفة البضاعة القابلة للبيع	١٥٠٠٠٠
مخزون آخر المدة	١٦٠٠٠
تكلفة البضاعة المباعة خلال المدة	١٣٤٠٠٠

واضح من القائمة السابقة أنه ينبغي على المحاسب أن يحل مشكلتين أساسيتين بالنسبة للمخزون وهما:

أولاً: يجب عليه أن يحدد إجمالي التكلفة التي تحملتها المنشأة في سبيل الحصول على البضاعة القابلة للبيع، وهي ١٥٠٠٠٠ جنيه في القائمة السابقة، هي عبارة عن تكلفة مخزون أول المدة والتكلفة التي تحملتها المنشأة خلال الفترة.

ثانياً: ينبغي على المحاسب أن يقوم بتقسيم التكلفة السابقة إلى قسمين:

(أ) مخزون آخر المدة والذي سيساهم في تحقيق الإيرادات في المستقبل وقيمته ١٦٠٠٠ جنيه في المثال السابق.

(ب) تكلفة البضاعة المباعة أثناء الفترة، وقيمتها ١٣٤٠٠٠ جنيه في المثال السابق وقد افترضنا في هذا المثال أن تكلفة البضاعة المباعة هي عبارة عن الفرق بين إجمالي تكلفة البضاعة القابلة للبيع، وتكلفة المخزون آخر المدة. ولا شك أن فشل المحاسب في تحديد التكلفة السليمة للبضاعة المباعة أو المخزون آخر المدة يمكن أن يكون له آثار كبيرة جداً على قائمة الدخل أو قائمة المركز المالي أو كلاهما معاً. فعلى سبيل المثال، إذا كان هناك خطأ في تحديد تكلفة البضاعة القابلة للبيع، فإن تكلفة البضاعة المباعة ستكون خاطئة، الأمر الذي سيترتب عليه وجود خطأ في صافي الدخل، على الرغم من أن المخزون قد تكون قيمته سليمة.

٣ ـ تحديد تكلفة العناصر المخزونة:

يقع على عاتق المحاسب تحديد تكلفة المخزون من البضاعة في آخر المدة وتحديد كمية تلك البضاعة. ولا شك أن نقطة البدء في تحديد تلك التكلفة هي سعر الفاتورة بالنسبة لكل عنصر مخصوماً منه أي خصم متاح للمشتري، مع ملاحظة أن الفشل في الحصول على الخصم لا يمكن أن يترتب عليه زيادة تكلفة المخزون.

ومن الناحية النظرية ينبغي أن يضاف إلى تكلفة المخزون (صافي قيمة الفاتورة) التكاليف غير المباشرة المتعلقة بطلب البضاعة ونقلها ومناولتها وتخزينها، وذلك لتحديد التكلفة الإجمالية للبضاعة المملوكة. وعلى الرغم من ذلك فإن الجهد المطلوب لتخصيص تلك التكاليف على عناصر المخزون يكون، عادة، أكبر من المنافع أو الفوائد التي تحصل عليها المنشأة من زيادة دقة البيانات، وبالإضافة إلى ذلك فإن تخصيص بعض تلك التكاليف قد يتطلب وضع بعض الفروض العشوائية غير الدقيقة.

إن الدقة في إنتاج البيانات تقتضي معاملة التكاليف التي ستساهم في تكوين إيرادات في المستقبل، بمثابة تكاليف مخزونة مرتبطة بالبضاعة المملوكة من الناحية النظرية، وتتوقف تلك المعاملة بطبيعة الحال على البيانات الدقيقة كما سبق أن ذكرنا، وبالإضافة إلى منفعة البيانات فإن ذلك يتوقف على أهمية التكاليف وقيمتها، فإذا كانت التكاليف المطلوب تخصيصها ضئيلة القيمة، فلن يكون هناك مبرر للقيام بعملية التخصيص، كما أنه من ناحية أخرى إذا كانت تلك التكاليف غير قابلة للرقابة بالنسبة للحجم، أي أن حجم البضاعة لا يكون عاملاً مؤثراً في تحديدها فإنه يمكن تجاهل عملية التخصيص، معنى ذلك أنه إذا لم يكن هناك منفعة إقتصادية كبيرة من عملية التخصيص، وإذا كانت التكاليف ضئيلة ولا ترتبط بحجم البضاعة المملوكة فإن هذه التكاليف لا تخصص وإنما تعامل على أنها جزء من التكاليف في الفترة التي تمت فيها والتي تخصم من إيراداتها، وسنعرض فيما يلي لكيفية تحديد تكلفة المخزون في كل من المنشآت التجارية والمنشآت الصناعية.

٣ ـ أ ـ تحديد تكلفة المخزون في المنشآت التجارية:

بالنسبة للمنشآت التجارية تعتبر تكلفة إرسال أمر الشراء وتكلفة الحصول على البضاعة ومناولتها وترتيبها وتخزينها جزء من التكلفة الكلية للبضاعة مثل صافي قيمة الفاتورة تماماً. فبفرض أن إحدى المنشآت حصلت على بضاعة قيمتها ١٠٠٠٠ جنيه بشروط ٢٪ ـ ١٠ أيام أو ن ٣٠ يوم، معنى هذا أن المنشأة ينبغي أن تدفع ٩٨٠٠ جنيه خلال ١٠ أيام من تاريخ الفاتورة أو تدفع ١٠٠٠٠ جنيه خلال ٣٠ يوم من تاريخ الفاتورة، وهذا يعني أن صافي قيمة البضاعة ٩٨٠٠ جنيه أما الخصم النقدي وقدرة ٢٠٠ جنيه فإنه يجب أن يعتبر بمثابة تكلفة تأجيل الدفع لمدة ٢٠ يوم ويعتبر مصروفاً مالياً يخص الفترة، وليس جزء من تكلفة تملك المخزون. ويتطلب ذلك ضرورة الإلمام بالقيود المحاسبية المتعلقة بإثبات الحصول على البضاعة، وتختلف تلك القيود في حالة استخدام المنشأة لنظام الجرد المستمر ونظام الجرد الدوري، وسنقوم بتوضيحها في كل حالة من تلك الحالات بغية الوصول إلى التكلفة الصحيحة للبضاعة في حالة حصول المنشأة على خصم نقدي.

أولاً: في حالة استخدام المنشأة لنظام الجرد المستمر.

١ ـ عند قيام المنشأة بشراء البضاعة يكون القيد على الصورة التالية:

١٠٠٠٠		من حـ/ مخزون البضاعة أو	تاريخ الشراء
		من حـ/ مراقبة المخازن	
	١٠٠٠٠	إلى حـ/ الموردين	
		إثبات شراء بضاعة.	

٢ ـ عند قيام المنشأة بالسداد خلال المدة المتفق عليها وحصولها على الخصم سيظهر قيد السداد على الصورة التالية بافتراض أن معدل الخصم يبلغ ٢٪.

٢٠٠٠٠		من حـ/ الموردين	تاريخ السداد
		إلى مذكورين	
	٩٨٠٠	حـ/ النقدية (البنك)	
	٢٠٠	حـ/ مخزون البضاعة أو	
		حـ/ مراقبة المخازن	
		إثبات قيامنا بالسداد وحصولنا على خصم قدره ٢٪ على البضاعة المشتراة بتاريخ......	

واضح من هذا القيد أننا رحلنا الخصم الذي حصلت عليه المنشأة إلى حساب مخزون البضاعة وذلك لتخفيض المخزون بهذه القيمة وحتى تظهر تلك البضاعة بالمقابل النقدي المدفوع في سبيل الحصول عليها.

٣ ــ في حالة إخفاق المنشأة في السداد في الميعاد المحدد وعدم حصولها على الخصم يظهر قيد اليومية على الصورة التالية:

		من مذكورين
١٠٠٠٠		حـ/ الموردين
٢٠٠		حـ/ الخصم النقدي المفقود
		إلى مذكورين
	١٠٠٠٠	حـ/ النقدية
	٢٠٠	حـ/ مخزون البضاعة
		إثبات قيامنا بالسداد وعدم حصولنا على الخصم.

واضح من هذا القيد أننا فتحنا حساب يسمى حساب الخصم النقدي المفقود ورحلنا إليه مبلغ الخصم الذي لم تستطع المنشأة الحصول عليه، ويعالج هذا الحساب باعتباره عبئاً مالياً. ويترتب على تلك المعالجة ضرورة تخفيض قيمة البضاعة بهذا

الخصم، وذلك حتى تظهر قيمتها بالمقابل النقدي للحصول عليها دون أن تتأثر بإخفاق إدارة المنشأة في تدبير التمويل اللازم للحصول عليها. وقد ظهر نتيجة لذلك قيد دائن في حساب مخزون البضاعة بنفس قيمة الخصم.

ثانياً: في حالة استخدام المنشأة لنظام الجرد الدوري تشبه القيود في هذه الحالة حالة استخدام المنشأة لنظام الجرد المستمر فيما عدا أن حساب المشتريات يحل محل حساب مخزون البضاعة في كل قيد من القيود الثلاثة السابقة. ومن الطبيعي أن حساب الخصم النقدي المفقود يرحل إلى الجانب المدين من حساب الأرباح والخسائر باعتباره عبئاً مالياً.

أما تكلفة تقرير طلبَ تلك البضاعة وتكلفة طلبها فعلاً وتكلفة استلامها وفحصها وتكلفة نقلها ومناولتها والتي تتحملها المنشأة بعد الحصول على البضاعة فينبغي أن تضاف إلى صافي قيمة الفاتورة للوصول إلى إجمالي قيمة البضاعة المملوكة، ولكن هذا بطبيعة الحال يتوقف على درجة المنفعة الاقتصادية التي نحصل عليها من تخصيص البيانات، وعلى أهمية عنصر التكاليف المراد تخصيصه وعلاقته بحجم البضاعة ومدى تأثره بذلك الحجم كما سبق أن ذكرنا. وفي حالة وجود منفعة من عملية التخصيص وإذا كانت التكلفة المراد تخصيصها مرتبطة بالحجم فإنه ينبغي على المحاسب أن يحدد النتائج المترتبة على عنصر التكلفة المراد تخصيصه وكيف تنعكس تلك النتائج على العناصر التي يتكون منها المخزون. فعلى سبيل المثال تكون تكاليف النقل عادة محددة على أساس وزن البضاعة المنقولة وأصنافها. فإذا كانت البضاعة التي تتكون منها شحنة معينة متجانسة، يمكن تخصيص تكاليف النقل عن طريق قسمتها أو توزيعها على عدد العناصر التي تتكون منها الشحنة. ومن ناحية أخرى إذا كان هناك أحجام مختلفة من عناصر المخزون المتشابهة، فإن تكلفة النقل في هذه الحالة ينبغي أن تخصص على أساس وزن كل عنصر من العناصر. وفي الحالات التي يوجد فيها تقسيمات كثيرة للعناصر المنقولة، فإن تكاليف النقل توزع أولاً على العناصر الرئيسية المنقولة، ثم يتم التوزيع بالنسبة لكل عنصر على الأنواع التي يتكون منها. وهنا ينبغي أن تخضع النظرية المحاسبية لبعض الاعتبارات العملية، فإذا فاقت تكاليف عملية التخصيص هذه المنافع التي تحصل عليها المنشأة من البيانات الناتجة

عن عملية التخصيص، فلن يكون التخصيص ممكناً أو مرغوباً فيه، ولكن من ناحية أخرى فإن هذا لا يمكن أن يكون سبباً يحول دون محاولة إنتاج بيانات دقيقة مفيدة خاصة إذا كان التخصيص ممكناً ويحقق نتائج مفيدة.

٣ ـ ب ـ تحديد تكلفة المخزون في المنشأة الصناعية:

يشبه تحديد تكلفة المخزون في المنشأة الصناعية المنشآت التجارية وبصفة خاصة فيما يتعلق بتحديد تكلفة المواد الأولية وباقي العناصر المشتراة من المخزون. وينحصر الإختلاف الرئيسي بين هذين النوعين من المنشآت في قياس تكلفة المخزون من الإنتاج تحت التشغيل والإنتاج التام في المنشآت الصناعية، وتتحدد تكلفة العناصر الثلاثة من المخزون في المنشآت الصناعية (المواد ـ الإنتاج تحت التشغيل ـ الإنتاج التام) كجزء من عملية قياس تكلفة الموارد التي تتدفق خلال العملية الصناعية، وعن طريق تتبع التكلفة وربطها بكميات البضاعة المنتجة بالكامل أو التي ما زال يجري العمل فيها. إن أي منشأة صناعية تتحمل ثلاثة أنواع من التكلفة هي المواد الأولية والأجور المباشرة، والتكاليف الصناعية الأخرى، وهذه العناصر تدمج مع بعضها في عملية تصنيع المنتج الذي يعتبر تحت التشغيل أثناء عملية التصنيع وحتى يصبح منتجاً نهائياً في نهاية عملية التصنيع.

ويتم تتبع التكاليف خلال عملية الصنع على أساس الأقسام المختلفة للمشروع وعلى أساس المنتجات وذلك حتى يتم تجميعها للوصول إلى التكلفة الإجمالية للإنتاج. وتتعدد أنظمة التكاليف التي يمكن استخدامها لحصر عناصر التكاليف وتحميلها على الإنتاج، وهو ما تتعرض له كتابات محاسبة التكاليف بالتفصيل.

٤ ـ التكلفة كأساس تقييم المخزون:

كثيراً ما يواجه المحاسب بمشكلة إنتاج نفس النوع من البضاعة أو شرائها خلال فترة معينة بتكاليف مختلفة، حيث يكون لكل مجموعة منها تكلفة خاصة بها وفقاً لتاريخ الحصول عليها وهنا ينبغي عليه أن يحدد التكاليف التي تكون متعلقة بالبضاعة غير المباعة والتكاليف المتعلقة بالبضاعة المباعة. وقد يكون من السهل ربط التكاليف بالسلع المتعلقة بها أو تمييز البضاعة وتمييز التكاليف المرتبطة بها وخاصة

بالنسبة للسلع الكبيرة جداً مثل السيارات أو الطائرات، في هذه الحالة ستخصم تكلفة السلع المباعة من مبيعاتها للوصول إلى إجمالي ربح المبيعات، وسيتم تقييم البضاعة المتبقية بتكلفتها الفعلية في هذه الحالة. إلا أنه في معظم الحالات ليس من الممكن تمييز البضاعة وتمييز التكاليف الخاصة بها، وهنا لا بد من وضع بعض الفروض لتحديد تكلفة المخزون المتبقي بدون بيع، فقد يفترض أن البضاعة التي ترد إلى المنشأة أولاً تباع أولاً، أو قد يفترض أن البضاعة التي ترد أخيراً تصدر أولاً أو غير ذلك من الفروض التي تساعده على الوصول إلى رقم معين يمثل تكلفة المخزون غير المباع. إن اختيار المحاسب لأي فرض من الفروض المتعلقة بتحديد تكلفة المخزون ينبغي أن لا يعتمد فقط على تأثير ذلك الفرض على تقييم الأصول في الميزانية، ولكن يجب أن يتوقف أيضاً على تأثير ذلك الفرض على الدخل الدوري للمشروع، ويجب النظر إلى هاتين المشكلتين معاً على أساس أن تقييم المخزون يكون له تأثير مباشر على دخل الفترة الحالية والفترات المستقبلة. وعموماً يمكن القول أن معظم طرق تحديد تكلفة المخزون تكون متعلقة بالتدفق الفعلي أو التدفق المفترض للبضاعة في المشروع، ولكن كثيراً ما يقال في هذا المجال أن طريقة تحديد التكلفة ينبغي أن تعكس التدفق الفعلي للبضاعة. وسنعرض في الجزء التالي الطرق المختلفة لتحديد تكلفة المخزون، ونفاضل بينها.

٤ ــ أ ــ طريقة تمييز البضاعة المباعة وغير المباعة:

SpecifficIdentification method:

يمكن القول أن أبسط طريقة لتحديد تكلفة المخزون آخر المدة هي عن طريق تمييز السلع غير المباعة في آخر الفترة وتمييز تكاليفها، وجمع هذه التكاليف للوصول إلى تكلفة المخزون، وبينما أن هذه الطريقة يمكن استخدامها في منشأة تتعامل في مجموعة محدودة من السلع مثل محلات تجارة السيارات، إلا أنها تكون غير عملية في المنشآت الصناعية الكبيرة التي تتعامل في عناصر متعددة من البضائع والتي لا يكون من الممكن عملياً تمييز البضاعة الواردة وتحديد مصير كل منها، وبناء عليه يمكن القول أن هذه الطريقة ليست عملية في معظم الحالات. كما أن استخدام تلك الطريقة لتحديد تكلفة المخزون قد يسمح لإدارة المشروع بالتأثير على رقم الربح في

حالة استخدامها بالنسبة للسلع النمطية، فإذا اختارت المنشأة التكلفة المرتفعة لمقابلتها بإيرادات المبيعات فإنه يترتب على ذلك تخفيض الربح، والعكس صحيح لو اختارت التكلفة المنخفضة فإن الربح سيزداد، وتكون مقدرة الإدارة على التأثير على الربح محدودة إذا كان هناك بعض الفروض المتعلقة بتدفق السلعة.

٤ ـ ب ـ طريقة الوارد أولاً صادر أولاً: First in First out method

تفترض هذه الطريقة لتحديد التكلفة أن البضاعة القديمة التي ترد إلى المنشأة أولاً تباع أولاً، وبالتالي فإن تكلفتها تقابل بإيراداتها للوصول إلى الربح. وهذه الطريقة تتمشى مع الواقع الخاص بتدفق السلع في المنشأة، حيث أن الإدارة تكون دائماً حريصة على تصريف السلع القديمة الموجودة لديها وذلك للحصول على مخزون من السلع الجديدة. وتتصف هذه الطريقة لتحديد تكلفة المخزون آخر المدة بالبساطة والسهولة، وتتمشى مع قاعدة التكلفة، كما أن تقييم المخزون سيكون متمشياً مع الأسعار الحديثة أو الجارية التي تتحملها المنشأة في سبيل إحلال البضاعة المباعة بغيرها. ونعرض فيما يلي مثالاً يوضح كيفية استخدام هذه الطريقة:

فيما يلي البيانات المختلفة المتعلقة بأحد عناصر المخزون خلال شهر ديسمبر سنة ١٩٧٤:

		جنيه
في أول ديسمبر كان المخزون	٢٠٠ وحدة بسعر ٨ جنيه قيمتها	١٦٠٠
مشتريات في ١٩٧٤/١٢/١	١٠٠ وحدة بسعر ١٠ جنيه قيمتها	١٠٠٠
مشتريات في ١٩٧٤/١٢/٨	٢٠٠ وحدة بسعر ١٢ جنيه قيمتها	٢٤٠٠
مشتريات في ١٩٧٤/١٢/٢٠	٥٠٠ وحدة بسعر ١٤ جنيه قيمتها	٧٠٠٠
المجموع	١٠٠٠ وحدة	١٢٠٠٠

فبفرض أن المخزون في آخر الشهر كان ٦٠٠ وحدة من هذا العنصر، ومن

الطبيعي أن هذه الوحدات المتبقية يمكن أن تكون من أي مجموعة من المجموعات السابقة لأننا نفترض أن الوحدات نمطية، إنما إذا استخدمنا طريقة الوارد أولاً صادر أولاً كأساس لتحديد تكلفة هذا المخزون، سنفترض أن المخزون يتكون من العناصر المشتراة حديثاً، على أساس أن العناصر الأقدم هي التي تباع أو تصرف أولاً من المخازن، وبناء عليه فإن تكلفة المخزون ستكون:

	عدد وحدة	سعر جنيه	قيمة جنيه
مشتريات ٧٤/١٢/٢٠	٥٠٠	١٤	٧٠٠٠
مشتريات ٧٤/١٢/٨	١٠٠	١٢	١٢٠٠
	٦٠٠		٨٢٠٠

وتكون تكلفة البضاعة المباعة في هذه الحالة هي ٣٨٠٠ جنيه وهي الفرق بين تكلفة البضاعة القابلة للبيع ١٢٠٠٠ جنيه، وتكلفة المخزون ٨٢٠٠ جنيه. واضح أنه يترتب على هذه الطريقة تحميل تكلفة البضاعة المباعة بأقدم الأسعار، وتمتاز هذه الطريقة بأنها تعطي نتائج واضحة وقاطعة وغير خاضعة للتفسيرات المختلفة.

٤ ـ جـ ـ طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً: Last in First out methed

تقوم هذه الطريقة على افتراض أن البضاعة التي تحصل عليها المنشأة مؤخراً هي التي تباع أولاً، وبناء عليه فإن المخزون سيكون هو أقدم العناصر، وبناء عليه سيتم تقييمه على أساس التكلفة القديمة، وهذه الطريقة تؤدي إلى تقييم الحد الأدنى من المخزون بتكلفته الأصلية التاريخية، وباستخدام الأرقام الواردة في المثال السابق تحدد تكلفة المخزون في آخر ديسمبر على النحو التالي:

		جنيه
٢٠٠ وحدة من رصيد أول المدة	بسعر ٨ جنيه قيمتها	١٦٠٠
١٠٠ وحدة من مشتريات ١٢/١	بسعر ١٠ جنيه قيمتها	١٠٠٠
٢٠٠ وحدة من ١٢/٨	بسعر ١٢ جنيه قيمتها	٢٤٠٠
١٠٠ وحدة من مشتريات ١٢/٢٠	بسعر ١٤ جنيه قيمتها	١٤٠٠
٦٠٠ المجموع		٦٤٠٠

وتكون تكلفة البضاعة المباعة خلال هذا الشهر هي ٥٦٠٠ جنيه (١٢٠٠٠ ج - ٦٤٠٠ ج) وتتكون من تكلفة أحدث العناصر التي حصلت عليها المنشأة وهي ٤٠٠ وحدة بسعر ١٤ ج.

وتعطي هذه الطريقة نتائج مختلفة إذا قامت المنشأة بتسجيل التكاليف بطريقة مستمرة يومية أو عن فترة أقل من شهر في المثال السابق، على أساس أن كل عملية مبيعات (أو عملية صرف مخزون) ينبغي أن تكون من أحدث المشتريات بالنسبة لها، وقد يعني هذا في بعض الحالات أن السحب يكون من رصيد أول المدة أو من المشتريات القديمة، وذلك إذا كانت الفترة قصيرة جداً، فإذا افترضنا في المثال السابق أن المبيعات كانت على النحو التالي:

٢٠٠ وحدة بتاريخ ٦ ديسمبر.
٢٠٠ وحدة بتاريخ ١٢ ديسمبر.

في مثل هذه الحالة ستكون تكلفة البضاعة المباعة هي:
مبيعات ٦ ديسمبر ٢٠٠ وحدة تكلفتها هي:

	جنيه
١٠٠ وحدة من مشتريات ١٢/١ بسعر الوحدة ١٠ قيمتها	١٠٠٠
١٠٠ وحدة من مخزون اول المدة بسعر الوحدة ٨ قيمتها	٨٠٠
مبيعات ١٢ ديسمبر تكلفتها:	
٢٠٠ وحدة من مشتريات ٨ ديسمبر بشعر الوحدة ١٢ قيمتها	٢٤٠٠
المجموع	٤٢٠٠

وتكون تكلفة المخزون في هذه الحالة هي ٧٨٠٠ ج.

واضح من البيانات السابقة أن تكلفة المبيعات التي تمت يوم ٦ ديسمبر قد حددت على أساس أنها سحبت من مشتريات أول ديسمبر (أحدث المشتريات) ومن مخزون أول المدة، ذلك لأن مشتريات ٨ ديسمبر لم تكن قد وصلت إلى المنشأة بعد، كما أن مبيعات ١٢ ديسمبر كانت تكلفة الوحدة منها ١٢ جنيه لأنها في ذلك التاريخ

كانت مأخوذة من مشتريات ٨ ديسمبر وهي أحدث المشتريات بالنسبة ليوم ١٢ ديسمبر. وتحدد تكلفة المخزون في هذه الحالة على النحو التالي:

		جنيه
١٠٠	وحدة من رصيد أول المدة بسعر ٨	٨٠٠
٥٠٠	وحدة من رصيد أول المدة بسعر ١٤	٧٠٠٠
٦٠٠	المجموع	٧٨٠٠

واضح من هذه الحسابات أن النتائج التي نحصل عليها من استخدام طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً لتحديد تكلفة المخزون قد تختلف بشكل كبير اعتماداً على توقيت تسجيل المسحوبات من المخازن، ويلاحظ أن هذا العيب غير موجود بالنسبة لطريقة الوارد أولاً صادر أولاً السابق عرضها، على أساس أن المسحوبات تكون من أقدم الأرصدة ولا يؤثر في تقييمها طول أو قصر الفترة المأخوذة في الإعتبار عند تطبيق تلك الطريقة.

وجدير بالذكر أن المشاكل العملية المتعلقة بتحديد تكلفة المخزون على أساس طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً تكون كبيرة جداً في بعض الحالات، الأمر الذي يحتم ضرورة استخدام الحاسبات الألكترونية للتغلب على تلك المشاكل. وفي بعض الحالات التي يتكون فيها المخزون من عناصر كثيرة وعدد كبير من الوحدات، فإنه يمكن تحديد متوسط التكلفة المرجح لمشتريات الفترة، ويمكن استخدامه لتحديد تكلفة الإضافات للمخزون خلال هذه الفترة، ويؤدي هذا الإجراء إلى التغلب على مشكلة تخصيص التكاليف على عناصر معينة من المسحوبات، أو المبيعات، ويحسب المتوسط بالنسبة للمثال السابق على الصورة التالية.

تكلفة المشتريات ١٠٤٠٠ جنيه
عدد الوحدات المشتراة ٨٠٠ وحدة.
ومتوسط تكلفة الوحدة المشتراة ١٣ جنيه.

وتحسب تكلفة المخزون وفقاً لهذا التعديل على النحو التالي:

		جنيه
مخزون أول المدة	٢٠٠ وحدة سعر الوحدة ٨ جنيه قيمتها	١٦٠٠
مشتريات مضافة خلال الشهر	٤٠٠ وحدة سعر الوحدة ١٣ جنيه قيمتها	٥٢٠٠
المجموع	٦٠٠ وحدة	٦٨٠٠

ويطلق على هذا التعديل اصطلاح وحدة الوارد أخيراً صادر أولاً . Unit lifo method ويلاحظ أننا افترضنا في المثال السابق وجود اتجاه صعودي في الأسعار نظراً لأنه هو الظاهرة السائدة في معظم بلاد العالم حالياً، كما تجدر الإشارة إلى أن الطرق السابقة لتحديد تكلفة المخزون تؤدي إلى الوصول إلى نتائج واحدة في حالات ثبات الأسعار وعدم وجود تقلبات فيها.

٤ ـ د ـ مقارنة بين طريقة الوارد أولاً صادر أولاً وطريقة الوارد أخيراً صادر أولاً:

على الرغم من أن كلًا من طريقة الوارد أولاً صادر أولاً وطريقة الوارد أخيراً صادر أولاً تعتبر طرقاً مقبولة من ناحية تقييم المخزون وإعداد القوائم المالية، إلا أنهما قد تؤديان إلى نتائج مختلفة عند إعداد تلك القوائم، خاصة في الفترات التي تحدث فيها تغيرات في الأسعار، وتتركز المقارنة بين هاتين الطريقتين في الوقت الحاضر على مناقشة تأثير كل منهما على مركز رأس المال العامل في المنشأة، وعلى صافي دخل العمليات.

فقد سبق أن ذكرنا أن طريقة الوارد أولاً صادر أولاً تعطي المخزون قيماً تقترب بدرجة كبيرة من أسعاره الجارية، بينما أن طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً تعطي المخزون قيماً تاريخية (تكاليف أقدم المشتريات)، وفي خلال فترات ثبات واستقرار الأسعار لا يؤثر اختيار أي من تلك الطرق على تقييم المخزون، أما في خلال فترات التغيرات في الأسعار، فإن التقييم على أساس الوارد أولاً صادر أولاً سيكون بمثابة تقريب كبير للقيمة الجارية للمخزون، أما طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً فتعطي

المخزون قيماً تبعد كثيراً عن قيمته الجارية. وتتوقف الفروق في التقييم واتجاهها بطبيعة الحال على درجة واتجاه التغير في الأسعار. وفي حقيقة الأمر فإن طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً تعطي نتائج مشوهة تماماً فيما يتعلق بتقييم المخزون حينما تستخدم فترة طويلة يتجه خلالها مستوى الأسعار بثبات في اتجاه واحد، أو حينما يكون مستوى الأسعار متغيراً بسرعة في اتجاه واحد (صعودي أو نزولي).

ويعترض كثير من الكتاب على هذه الطريقة في التقييم لما يترتب عليها من تخفيض في قيمة المخزون، الأمر الذي يؤثر كثيراً على البيانات والنسب المتعلقة برأس المال العامل، فهذا التقدير يؤثر بلا شك على صافي رأس المال العامل، ونسبة السيولة، ومعدل دوران المخزون، وجميع المقاييس التي تعكس الإستقرار المالي في الفترة القصيرة. وتتعقد تلك المشكلة بدرجة كبيرة إذا لم يكن هناك إشارة واضحة في القوائم المالية توضح درجة التخفيض في تقييم المخزون. ويرى أنصار طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً أن هذا التخفيض في تقييم المخزون أهميته محدودة على أساس أن قائمة الدخل أكثر أهمية من قائمة المركز المالي، فهم يرون أن تقريراً سليماً للدخل قد يكون مبرراً مقبولاً للحصول على قائمة مركز مالي أقل دلالة.

ويرى أنصار طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً أن الإيرادات المحققة ينبغي أن تقابل بتكاليف تملك السلع في وقت تحقق الإيراد أو في وقت قريب من ذلك، ويعتقدون أنه في خلال فترات ارتفاع الأسعار يكون هناك نوعين من الأرباح المتعلقة بالمخزون، وهي أرباح حيازة المخزون الذي تكون أسعاره في ارتفاع مستمر وأرباح بيع المخزون بسعر يفوق التكلفة الجارية (التكاليف الحديثة) مع الإيرادات المحققة فهي تستبعد الدخل من الحيازة (أرباح الحيازة) عند تحديد الدخل. ويضيفون أن استبعاد أرباح الحيازة من الدخل يكون مفيداً على أساس أن المخزون المباع ينبغي أن يحل محله مخزون جديد، وأن الدخل لا يكتسب إلا إذا كان الإيراد المحقق يفوق تكلفة إحلال المنتج المباع.

ويرى أنصار طريقة الوارد أولاً صادر أولاً أنه يمكن أن يوجد نوعين من الربح هما أرباح الحيازة وأرباح العمليات، ويعتبرون كلاهما عنصراً من عناصر الدخل الدوري المحقق في لحظة البيع، ويضيف هؤلاء الكتاب أن أنصار طريقة الوارد

أخيراً صادر أولاً يخلطون بين فكرتين مستقلتين هما تحديد الدخل واستخدام النقدية في عمليات الإحلال، وبالإضافة إلى ذلك فهم يرون أنه إذا كان أنصار طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً يرغبون حقاً في قياس الدخل الحقيقي real income بصفة متميزة عن الدخل النقدي monetary income فلا بد أن يمتد اقتراحهم ليشمل استخدام القيمة الإستبدالية بالنسبة لجميع عناصر التكاليف، إن تكلفة البضاعة المباعة في تصورهم، لا ينبغي أن تكون تكلفة البضاعة التي تمتلكها المنشأة حديثاً، كما يرى أنصار طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً ولكن ينبغي أن تكون التكلفة التي ستتحملها المنشأة لإحلال العناصر يتم بيعها، وغالباً ما يشار إلى تلك الطريقة باسم طريقة الوارد التالي صادر أولاً next in first out method لتقييم المخزون. ولكن هذه الطريقة ليست مقبولة في الوقت الحاضر لأنها تعتبر تخلياً كاملاً عن قاعدة التكلفة في المحاسبة.

وقد أصدرت لجنة المعايير والمفاهيم المحاسبية المتعلقة بالقوائم المالية لمنشآت الأعمال، التابعة لجمعية المحاسبة الأمريكية American Accounting Association التوصيات التالية في مجال مناقشة تقييم المخزون وتحديد الدخل[1].

(١) من الناحية المثالية، إن قياس الربح المحاسبي ينطوي على مقابلة التكاليف المميزة المتعلقة بعناصر معينة من المنتجات بالإيرادات المستمدة من مبيعات تلك المنتجات.

(٢) في الحالات التي يكون فيها تمييز التكاليف وربطها بمنتجات معينة تمهيداً لإجراء المقابلة الدقيقة مع الإيرادات غير ممكن عملياً، فإن التكاليف يمكن تمييزها وتحديدها عن طريق وضع بعض الفروض المتعلقة بتدفق البضاعة.

(٣) إن أي فرض متعلق بتدفق التكاليف يكون واقعياً realistic طالما أنه يعكس

---

(1) "Inventory Pricing and Changes in the Price Level", Accounting Standards for Corporate Financial Statements and Supplements, American Accounting Association, (Columbue 1957) PP. 36 – 37.

الملامح السائدة والمميزة للتدفق الفعلي للسلع، أي أن الفرض يعكس التدفق الفعلي القائم على الوارد أولاً صادر أولاً، أو المتوسط، أو الوارد أخيراً صادر أولاً. إن التدفق المفترض يكون مصطنعاً وغير واقعياً artificial من ناحية أخرى، إذا كان يفترض تدفقاً للتكاليف، يتناقض بوضوح مع التدفق الفعلي أو الحركة الطبيعية في المنشأة.

(٤) إن التدفق القائم على افتراض الوارد أخيراً صادر أولاً يستخدم بشكل كبير في الآونة الأخيرة على الرغم من أنه في حالات قليلة جداً للتطبيق، إن وجدت، يكون لهذا الإفتراض ما يبرره على أساس أنه يتمشى ولو بصفة تقريبية مع التدفق الفعلي للبضاعة. إن التدفق الإفتراضي أو المصطنع القائم على الوارد أخيراً صادر أولاً قد وجد استجابة من الكثيرين خلال فترات التغيرات الكبيرة والواضحة في الأسعار، وذلك كوسيلة لمقابلة التكاليف الجارية (التكاليف النقدية معدلة لتمثل التغيرات في القوة الشرائية العامة لوحدة النقد) بالإيرادات الجارية، على الرغم من أنه يوجد شكوك كبيرة حول ما إذا كانت دقة تلك المقابلة المصطنعة (غير الواقعية) تمثل مبرراً قوياً لتبرير الإبتعاد عن الحقيقة.

ومن الأمور التي تثار دائماً ضد استخدام طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً أن هذه الطريقة ليس لها قيمة كبيرة لإدارة المشروع على أساس أنها تستبعد أرباح الحيازة عند تحديد الدخل. إلا أن أنصارها يرون أنه على الرغم من أن الإدارة قد تكون مهتمة بتحديد أرباح الحيازة، فإن هناك كثير من العوامل الخارجية التي لا ترتبط بكفاءة الإدارة تكون هي المسؤولة عن خلق تلك الأرباح، وبالإضافة إلى ذلك فإن الأرباح الناتجة عن الحيازة تكون مستثمرة في المخزون، الأمر الذي يترتب عليه أن الدخل الذي يكون تحت تصرف المنشأة يمكن تقريبه باستخدام طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً، أو أي إجراء مشابه لتقييم المخزون.

ويوافق أنصار طريقة الوارد أولاً صادر أولاً أن إدارة المشروع قد تحتاج إلى معلومات إضافية متعلقة بتكلفة إحلال المخزون وتأثير ذلك على الربح، وعلى الرغم من ذلك فهم يرون أنه يمكن الحصول على تلك المعلومات دون تشويه المركز الجاري للمنشأة ومبلغ صافي الدخل (الذي يشتمل على أرباح الحيازة) الذي يظهر في القوائم

المالية. وبالإضافة إلى ذلك فإنهم يرون أنه إذا استبعدنا أرباح الحيازة، فإن هناك أرباح مشابهة متعلقة باستثمارات أخرى ينبغي استبعادها أيضاً. إن هناك تعديلات كثيرة ينبغي أن تطرأ على عملية تحديد الدخل إذا كانت الإدارة تتخذ قراراتها على أساس فكرة الدخل المتاح disposable income، أكثر من مجرد الإعتماد على طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً.

وفي حقيقة الأمر فإنه على الرغم من المناقشات النظرية التي أثارها كثير من الكتاب في صالح طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً، إلا أنه يمكن القول أن السبب الرئيسي الذي يرجع إلى التوسع في استخدام تلك الطريقة في الدول الأجنبية هو الميزة الضريبية الناتجة عن استخدامها، على أساس أنه في خلال فترات ارتفاع الأسعار فإنه يمكن تخفيض الربح الضريبي والضريبة على الأرباح التجارية والصناعية بالتالي باستخدام طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً. وحتى إذا حدث وانخفضت الأسعار إلى ما كانت عليه عند استخدام تلك الطريقة بعد ذلك فإن الممول يكون قد أجل دفع الضريبة، ويكون لهذا بلا شك قيمة اقتصادية. وعلى الرغم من تلك الميزة الضريبية الواضحة، إلا أنه في بعض الحالات قد لا تكون تلك الميزة مضمونة، فمثلاً إذا انخفضت الأسعار عن الأسعار التي كانت سائدة عند استخدام طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً، وفي حالة انخفاض المخزون عن الحد الذي كان موجوداً عند استخدام تلك الطريقة، في مثل هذه الحالات يترتب على استخدام تلك الطريقة أعباء ضريبية إضافية. وبناء على ذلك فإنه قبل تطبيق طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً نتيجة للميزة الضريبية التي تنطوي عليها، فإن إدارة المشروع ينبغي أن تأخذ في الإعتبار كثيراً من العوامل مثال ذلك اتجاه الأسعار المتوقعة، معدلات الضرائب المتوقعة، التقلبات في المخزون المتوقعة، اتجاه صافي الدخل وتطوره، ومدى تأثير نصوص القانون الضريبي المتعلقة بخصم وترحيل الخسائر[1]

٤ ـ هـ ـ تقييم المخزون باستخدام طريقة المخزون الأساسي:

Base Stock or Normal Stock method

تفترض طريقة المخزون العادي أو الأساسي وجود حد أدنى من البضائع أو المخزون بصفة مستمرة لتشغيل المشروع في مستوى معين، ويتم الحصول على هذا المخزون الأساسي عند بداية عمليات المشروع، ويتم تغييره فقط لتأخذ في الإعتبار التغيرات في المبيعات الجارية. ويعتبر الحد الأدنى للمخزون، طبقاً لهذه الطريقة، بمثابة أصل دائم في المشروع وتحمل تكاليف الإحتفاظ بهذا المخزون وإعادته إلى ما كان عليه على عمليات المشروع. ويتم تقييم المخزون وفقاً لهذه الطريقة بأدنى تكلفة تحملتها المنشأة، ويترتب على تلك الطريقة تجنب إظهار أرباح غير محققة على المخزون.

وتشبه طريقة المخزون الأساسي طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً في أن الوحدات المباعة تسعر بأحدث الأسعار التي تحملتها المنشأة، وبناء عليه فإن التكلفة الجارية تقابل مع الإيرادات الجارية، وعلى الرغم من ذلك فإن هذه الطريقة تختلف عن طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً فيما يتعلق بتقييم مخزون آخر المدة. إن أي زيادة عن المخزون الأساسي تعتبر بمثابة إمتلاك مؤقت أو استثمار إضافي ويتم تقييمها بالتكلفة الجارية طبقاً لطريقة الوارد أولاً صادر أولاً أو المتوسط المرجح، كما أن أي تخفيض في المخزون الأساسي يعتبر تخفيضاً مؤقتاً ويحمل على الإيرادات وفقاً لتكلفة الإحلال الجارية، فباقتراض نفس البيانات الواردة في المثال السابق عرضه عند مناقشة طريقة الوارد أولاً صادر أولاً فإن قيمة المخزون طبقاً لهذه الطريقة ستظهر على النحو التالي بافتراض أن المخزون الأساسي ٢٠٠ وحدة.

	جنيه
المخزون الأساسي ٢٠٠ وحدة بالقيمة الأصلية ٨ جنيه	١٦٠٠
الزيادة المؤقتة بسعر الإحلال الجاري:	
٤٠٠ وحدة بسعر ١٤ جنيه	٥٦٠٠
مجموع قيمة المخزون (٦٠٠ وحدة)	٧٢٠٠

وبافتراض نفس الأرقام في المثال السابق فيما عدا أن المخزون كان ١٥٠ وحدة فقط، في هذه الحالة يتم تقييمه على النحو التالي:

	جنيه
المخزون الأساسي ٢٠٠ وحدة بسعر ٨ جنيه	١٦٠٠
التخفيض المؤقت في المخزون على أساس أسعار الإحلال الجارية:	
٥٠ وحدة بسعر ١٤ جنيه قيمتها	٧٠٠
مجموع قيمة المخزون (١٥٠ وحدة)	٩٠٠

وتختلف طريقة المخزون الأساسي عن طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً في أنها تستخدم تكلفة الإحلال الجارية كعنصر في تقييم المخزون، إلا أن طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً تستخدم التكلفة المدفوعة كأساس للتقييم. وعلى الرغم من ذلك فإن نتائج هاتين الطريقتين غالباً ما تكون متشابهة. ويلاحظ أنه من المرغوب فيه عند استخدام هاتين الطريقتين الإشارة إلى القيمة الجارية للمخزون كملاحظة أو بين قوسين في الميزانية العمومية.

ويثار بالنسبة لهذه الطريقة من طرق التقييم نفس المناقشات الخاصة بطريقة الوارد أخيراً صادر أولاً، ويضاف إلى ذلك أن هذه الطريقة تفترض بقاء المخزون ثابتاً، الأمر الذي قد يكون واقعياً بالنسبة لكثير من المنشآت على أساس أن المخزون يتغير مع دورة التشغيل وأيضاً مع التغير في حجم المشروع في الفترة الطويلة.

٤ ـ و ـ طريقة المتوسط المرجح:

Weighted Average method

تقوم طريقة المتوسط المرجح في تقييم المخزون على افتراض أن البضاعة تختلط ببعضها ولا تحتفظ المنشأة بقسم معين منها في المخزون يمكن تمييزه عن غيره، ولهذا فإن المخزون يتم تقييمه باستخدام متوسط الأسعار المدفوعة للحصول على البضاعة، وذلك بعد ترجيح تلك الأسعار بالكميات المشتراة بكل سعر، وبافتراض نفس

الأرقام الخاصة بالمثال السابق عرضه عند مناقشة طريقة الوارد أولاً صادر أولاً، تحدد قيمة المخزون على النحو التالي:

تكلفة البضاعة القابلة للبيع		١٢٠٠٠	جنيه
عدد الوحدات القابلة للبيع		١٠٠٠	وحدة
متوسط تكلفة الوحدة	التكلفة / عدد الوحدات	١٢,-	جنيه
قيمة المخزون	٦٠٠ × ١٢	٧٢٠٠	جنيه
تكلفة البضاعة المباعة	٤٠٠ × ١٢	٤٨٠٠	جنيه

وتعطي هذه الطريقة في التقييم نتائج تكون عادة بين النتائج التي تحصل عليها من استخدام طريقة الوارد أولاً صادر أولاً، وطريقة الوارد أخيراً صادر أولاً (تكلفة المخزون وفقاً للطريقة الأولى ٨٢٠٠ جنيه ووفقاً للطريقة الثانية ٦٤٠٠ جنيه). ويمكن توجيه النقد إلى الفرض الذي تقوم عليه تلك الطريقة على أساس أن نسبة ضئيلة من المشروعات تقوم بسحب البضاعة من المخازن عشوائياً - كما أن هذه الطريقة لا تؤدي إلى الحصول على تقييم للمخزون يتفق مع التكلفة الجارية للعناصر المخزونة، أن القيمة ستكون مختلفة عن القيمة الجارية بكثير. ففي خلال فترات ارتفاع الأسعار ستكون تكلفة المخزون أقل من سعر السوق، أما خلال فترات انخفاض الأسعار فإن قيمته ستكون أعلى من قيمة السوق.

وفي حالة استخدام طريقة الجرد المستمر في المنشأة والتسجيل الفوري لعمليات المخزون، فإن طريقة المتوسط المرجح ستعطي نتائج المتوسط المتحرك Moving Average، وتظهر النتائج الخاصة بالمثال السابق في هذه الحالة على النحو التالي:

التاريخ	الوارد			الصادر			الرصيد		
	كمية	سعر	قيمة	كمية	سعر	قيمة	كمية	سعر	قيمة
رصيد أول المدة ١٢/١							٢٠٠	٨	١٦٠٠
بضاعة مشتراة ١٢/١	١٠٠	١٠	١٠٠٠				٣٠٠	٨,٦٦٧	٢٦٠٠
بضاعة مباعة ١٢/٦				٢٠٠	٨,٦٦٧	١٧٣٣	١٠٠	٨,٦٦٧	٨٦٧
مشتريات ١٢/٨	٢٠٠	١٢	٢٤٠٠				٣٠٠	١٠,٨٩	٣٢٦٧
بضاعة مباعة في ١٢/١٢				٢٠٠	١٠,٨٩	٢١٧٨	١٠٠	١٠,٨٩	١٠٨٩
مشتريات في ١٢/٢٠	٥٠٠	١٤	٧٠٠٠				٦٠٠	١٣,٤٨	٨٠٨٩

واضح من القائمة السابقة أن المتوسط المتحرك يعطي وزناً أكبر للأسعار الجارية وتضيق الهوة أو الفجوة بين المتوسط والأسعار الجارية (١٤ جنيه و١٢,٤٨ جنيه).
يتضح من العرض السابق الخلاف الكبير في تحديد تكلفة المخزون باستخدام الطرق السابقة، وغني عن البيان أن تقييم المخزون يمثل جزء من المشكلة، فإن تكلفة البضاعة المباعة وصافي الربح للفترة تتأثر بالتغيرات في قيمة المخزون.

وأخيراً فإن بعض المنشآت الصناعية وخاصة تلك التي يوجد بها نظم متقدمة لمحاسبة التكاليف، تستخدم التكاليف المعيارية أو المقدرة كوسيلة للرقابة على عمليات المشروع وفي تحقيق الكفاءة، وفي بعض الحالات تستخدم تلك التكاليف المقدرة كأساس لتقييم المخزون. ولكن يلاحظ في هذا المجال أن التكاليف المعيارية أو النمطية تعتبر أداة جيدة للرقابة وليس القصد منها تقييم المخزون، ذلك لأن هذه التكاليف تعكس التكلفة كما ينبغي أن تكون وذلك حتى تكون فعالة في مجال الرقابة، وليس التكلفة كما حدثت فعلاً. ومن ناحية أخرى فإن التكاليف المعيارية ينبغي أن تعكس التكلفة الفعلية حتى تكون ملائمة لأغراض تقييم المخزون، وبناء عليه يمكن القول أن أهداف الرقابة وتقييم المخزون وقياس الدخل لا تكون متمشية مع بعضها في هذه النقطة. وحينما تستخدم التكاليف المعيارية كأس لتقييم المخزون فإنه ينبغي

على المحاسب أن يتأكد من أن التكلفة المعيارية تمثل تقريباً معقولاً للتكلفة التي تتحملها المنشأة فعلاً في إنتاج السلع الموجودة لديها في آخر الفترة.

٥ ـ إستيعاب جزء من تكلفة المخزون قبل بيعه:

في بعض الحالات قد يكون من الضروري تحميل جزء من تكلفة المخزون على إيرادات الفترة الجارية قبل أن يتم بيعه، وذلك في حالة تناقص منفعة ذلك المخزون الإقتصادية، كما في حالة قيام إحدى منشآت بيع السيارات بعرض سيارة في معرضها من أحدث موديل، وتظل هذه السيارة معروضة لمدة سنة ويترتب على عرضها تناقص قيمتها بمضي الوقت إلا أنه من ناحية أخرى فإن هذا العرض يؤدي إلى زيادة المبيعات، وبالتالي فإن جزء من تكلفة السيارة المعروضة ينبغي أن يعامل كمصروف طوال مدة عرضها ويكون الجانب الدائن في هذه الحالة هو حساب مراقبة المخازن أو حساب تقييم المخزون.

وتحدث الحالة السابقة أيضاً عند قيام محلات الأزياء بالحصول على كمية كبيرة من الملابس من أحدث طراز لخدمة العملاء، وتكون هذه الكمية المشتراة في معظم الحالات أكبر من الكمية المتوقع بيعها ولكنها ضرورية للإحتفاظ بشهرة المحل. وحتى يمكن تقييم مخزون هذا المحل بطريقة سليمة وقياس دخله بطريقة موضوعية فإن جزء من تكلفة تلك المشتريات الزائدة ينبغي أن يحمل على الإيرادات قبل بيع تلك الملابس. وهنا سنواجه بمشكلة تحديد ذلك الجزء من التكلفة الذي ينبغي أن يعامل بهذه الطريقة. ففي المثالين السابقين يكون من المعتقد أن الخسارة في القيمة الإقتصادية تساهم في إنتاج الدخل. كما أن سعر بيع السلعة بعد ذلك لا بد وأن ينخفض، ويمكن أن تضاف التكلفة المستنفذة في كلتا الحالتين إلى تكلفة البضاعة المباعة في الفترة الحالية، أو قد تعالج كمصروف بصفة مستقلة أو تدرج ضمن تكاليف الإعلان والترويج.

وفي بعض الحالات يكون من الضروري استبعاد جزء من تكلفة المخزون على الرغم من أنه لا يكون هناك منافع بالنسبة للمنشأة، كما في حالة قدم البضاعة أو تدهورها بسبب ظهور منتجات جديدة تجعل من غير المحتمل بيع السلعة الموجودة

بسعرها العادي. وتعامل التكلفة المتعلقة بتدهور السلعة على أنها خسارة وليس كمصروف. وتكون المشكلة بالنسبة لتلك الحالات هي تحديد مقدار النقص في القيمة الإقتصادية للسلعة وهل يعامل كل ذلك النقص بمثابة خسارة أم مصروف، على أساس أن جزء من ذلك النقص يرجع إلى عدم الكفاءة في القيام بعملية الشراء أصلاً، إلا أن قياس ذلك يكون غير ممكناً من الناحية العملية.

وقد جرت العادة على تقييم السلع التي تعرضت للتقادم أو التالفة بالقيمة الصافية المتوقعة net realizable value، أي القيمة البيعية المتوقعة، مطروحاً منها التكاليف البيعية. وفي بعض الحالات يتم تخفيض تلك البضاعة إلى قيمة إحلال النقدية Cash Replacement Cost ويمثل الثمن الذي يدفعه المالك الحالي للحصول على السلعة بحالتها الحالية إذا رغب في شرائها لإعادة بيعها. وفي حالات أخرى يتم تخفيض نسبة معينة من التكلفة لمقابلة عنصر القدم أو التدهور وإن كانت هذه الطريقة من الصعب الدفاع عنها إلا أنها قد تكون البديل الوحيد المتاح نظراً لعدم وجود أساس موضوعي آخر. وأخيراً فإنه في الحالات التي يكون فيها شك نحو عدم وجود أي قيمة يمكن استردادها من عنصر المخزون فإن هذا العنصر ينبغي أن يخفض إلى قيمته كنفاية (أو خردة)، وفي حالة إحتمال عدم وجود خردة أو نفاية فإن قيمته يجب أن تستنفد بالكامل ويصبح رصيده صفر.

٦ ـ التقلبات في أسعار السوق وتقييم المخزون:

أحياناً يتعرض المخزون المملوك للمنشأة بصفة معتادة لبعض التقلبات في أسعاره فما هي المعالجة المحاسبية في مثل هذه الحالات؟ هل يمكن القول أن هناك تغيير في القيمة الإقتصادية للعناصر التي يتكون منها المخزون؟ وإذا كان الأمر كذلك فمتى تعتبر الخسارة أو الربح محققة؟ إن التغيرات في الأسعار التي ينتج عنها خسارة في المنفعة الإقتصادية للسلعة أو التأثير في قدرتها على إنتاج الدخل، ينبغي أن يتم الإعتراف بها في الفترة التي تقع فيها الخسارة. وعلى الرغم من أنه يصعب قياس هذه الخسارة في كثير من الحالات، إلا أنها تعتبر تخفيضاً للإيراد في الفترة التي ينخفض فيها السعر. وطالما أن تكلفة المخزون تحدد عن طريق المفاوضات بين المشتري والبائع ويتوقع البائع الحصول على الربح العادي Normal profit من عملية إعادة

البيع، لهذا فإن الإنخفاض الكبير في أسعار بيع المخزون يكون مبرراً كبيراً للإعتراف بوجود خسارة مرتبطة بالمخزون ويحاول المحاسب دائماً الوصول إلى قياس تلك الخسارة عند قيامه بعمليات تقييم المخزون. وتكون القيمة المناسبة في مثل هذه الحالات هي القيمة الممكن تحقيقها Realizable value وتعني القيمة التي ستسمح للمنشأة باسترداد تكلفتها وتحقيق الربح العادي. ومن المبادىء المحاسبية المقبولة في الوقت الحاضر، أن المكاسب المترتبة على ارتفاع أسعار المخزون لا ينبغي الإعتراف بوجودها إلا في حالة بيع البضاعة، إلا أن الخسائر المترتبة على انخفاض أسعار البضاعة المخزونة ينبغي الإعتراف بوجودها في الفترة التي يحدث فيها الإنخفاض في السعر ويطلق على تلك القاعدة عادة قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل the lower of Coat or market، ويمكن القول أن تلك القاعدة تقوم على مفهوم التحفظ الذي أثر على المحاسبة لسنوات عديدة. ونوضح في الجزء التالي كيفية تطبيق تلك القاعدة في تقييم المخزون.

٦ ـ أ ـ تقييم المخزون وفقاً لقاعدة السوق أو التكلفة أيهما أقل:

تقوم طريقة تقييم المخزون على أساس التكلفة أو السوق أيهما أقل على أساس إعطاء المخزون القيمة الأقل من: سعر التكلفة أو سعر السوق، ويترتب على استخدام تلك الطريقة في التقييم الإعتراف بوجود أي خسارة في السنة التي تتحقق فيها تلك الخسارة، كما أن البضاعة تكون مقومة بمبلغ يعكس المساهمة في عمليات أو إيرادات الفترات التالية.

وتوفر طريقة التكلفة أو السوق أيهما أقل أساساً عملياً لقياس الخسارة التي ينبغي الإعتراف بها والمحاسبة عليها في الفترة الجارية. إن الإنخفاض في السعر يترتب عليه أن تصبح منفعة السلعة ليست بنفس قيمة التكلفة التي تحملتها المنشأة في سبيل لحصول عليها. ويكون قياس تلك المنفعة مستحيلاً في معظم الحالات إلا أن استخدام طريقة التكلفة أو السوق أيهما أقل يعتبر وسيلة عملية لتحديد قيمة الإنخفاض الذي طرأ على منفعة السلعة.

ولكن ماذا يعني سعر السوق بالنسبة للقاعدة السابقة؟

يتجه المحاسبون إلى استخدام تكلفة الإحلال Replacement Gost لتعني سعر السوق في القاعدة السابقة مع بعض التعديلات. إن تكلفة الإحلال تختلف عن سعر الشراء، ذلك لأن تكلفة الإحلال يمكن أن تتسع لتشمل بعض العناصر الفرعية المتعلقة بتملك السلعة، مثال ذلك تكاليف النقل، وتكاليف المناولة والتخزين. ويمكن تحديد تكلفة الإحلال بالنسبة للمنشآت الصناعية بالرجوع إلى الأسعار السائدة للمواد، والأجور، والتكاليف الصناعية غير المباشرة. وفي الحالات التي لا يكون من الممكن تحديد قيمة الإحلال أو التي تزيد فيها تلك القيمة عن القيمة المتوقع تحقيقها من بيع البضاعة فإن القيمة المتوقع تحقيقها تعتبر في هذه الحالات تقديراً لسعر السوق. وتكون القيمة المتوقع تحقيقها هي عبارة عن حاصل طرح جميع التكاليف المتعلقة بتهيئة السلعة للبيع وتكاليف البيع والربح المعقول من قيمة البيع المتوقعة.

وبعبارة أخرى يمكن القول أنه في قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل، فإن لفظ السوق يعني تكلفة الإحلال الجارية عن طريق الشراء أو الإنتاج فيما عدا:

١ ـ أن السوق لا يمكن أن يتجاوز صافي القيمة الممكن تحقيقها (بمعنى سعر البيع المتوقع في مجال العمليات العادية للمشروع مطروحاً منه التكاليف المتوقعة والمعقولة المتعلقة باستكماله والتخلص منه أو بيعه).

٢ ـ أن السوق لا يمكن أن يكون أقل من القيمة الصافية الممكن تحقيقها بعد تخفيضها بمعدل حافة الربح العادية التقريبي.

ويمكن التعبير عن القاعدة السابقة بطريقة أخرى وهي أن سعر السوق يعني القيمة الممكن تحقيقها ـ أي قيمة البضاعة التي ستسمح للمنشأة باسترداد تكاليفها وتحقيق معدل عادي للعائد على الاستثمار. وتعتبر تكلفة الإحلال تقديراً موضوعياً للقيمة الممكن تحقيقها على أساس أنها تمثل السعر الذي يدفع حالياً للحصول على السلعة في السوق. ومن الواضح أن القاعدة السابقة تسمح بوجود مدى للقيمة الممكن تحقيقها، ويكون الحد الأعلى لهذا المدى هو سعر البيع ناقصاً التكلفة المقدرة لاستكمال المنتج وتكاليف بيعه، أما الحد الأدنى فهو سعر البيع مطروحاً منه تكلفة

استكمال السلعة، ومصاريف البيع والربح العادي. وتستخدم تكلفة الإحلال لتعبر عن سعر السوق في القاعدة السابقة. إذا وقعت في خلال هذا المدى، إلا أنه إذا لم تكن تكلفة الإحلال تقع في هذا المدى، فإنه يستخدم الحد الأعلى أو الحد الأدنى للمدى السابق، إعتماداً على قيمة الإحلال وما إذا كانت أقل أو أكبر من حدود المدى المحسوب للقيمة المحققة. ونعرض فيما يلي مثالاً يوضح تفسير تلك القاعدة ويوضح معنى السوق فيها، وذلك بافتراض أن تكلفة استكمال السلعة وبيعها هي ٢٠ جنيه، وأن حافة الربح العادية هي ٢٥٪:

البيان	عناصر المخزون				
	أ	ب	جـ	د	هـ
	جنيه	جنيه	جنيه	جنيه	جنيه
سعر البيع	٤٠	٤٠	٥٦	٧٢	٨٠
التكلفة	٣٠	٢٤	٤٠	٥٠	٣٦
سعر البيع ناقصاً تكلفة استكمال المنتج وبيعه الحد الأعلى للمدى	٢٠	٢٠	٣٦	٥٢	٦٠
سعر البيع ناقصاً تكلفة استكمال المنتج وبيعه والربح العادي الحد الأدنى	١٠	١٠	٢٢	٣٤	٤٠
تكلفة الإحلال في تاريخ التقييم	٢٤	٢٨	٣٤	٢٤	٣٠

تشير الخطوط الموجودة تحت بعض الأرقام في الجدول السابق إلى القيمة التي ستستخدم في تقييم كل عنصر من عناصر المخزون، والتي حصلنا عليها وفقاً للتبرير التالي:

١ ـ بالنسبة لعنصر المخزون أكانت تكلفة الإحلال أقل من تكلفة السلعة (٢٤ ، ٣٠ جنيه)، ولكنها كانت أكبر من سعر البيع مطروحاً منه تكلفة استكمال السلعة وبيعها، والتي تمثل الحد الأعلى الذي لا يمكن تجاوزه، ولهذا يتم تقييم هذه السلعة بهذا الحد الأعلى ٢٠ جنيه.

٢ ـ بالنسبة لعنصر المخزون ب كانت تكلفة الإحلال أكبر من تكلفة السلعة (٢٨ ، ٢٤)، ولكن تكلفة السلعة كانت بدورها أكبر من القيمة المحققة أو الحد الأقصى، لهذا استخدمنا الحد الأقصى كأساس للتقييم في هذه الحالة أيضاً.

٣ ـ أما في حالة عنصر المخزون جـ فقد كانت تكلفة الإحلال أقل من التكلفة ولكنها تقع بين الحد الأدنى والحد الأقصى، ولهذا استخدمت قيمة الإحلال كأساس للتقييم.

٤ ـ وبالنسبة لعنصر المخزون الرابع د كانت قيمة الإحلال أقل من التكلفة، كما أنها كانت أقل من الحد الأدنى الذي يمثل السوق، ولهذا يؤخذ هذا الحد الأدنى كأساس للتقييم.

٥ ـ أما فيما يتعلق بالعنصر الأخير فقد استخدمت التكلفة كأساس للتقييم على الرغم من أنها أكبر من قيمة الإحلال، ذلك لأن الحد الأدنى للسوق أكبر من التكلفة (٤٠ ، ٣٦ جنيه). ففي هذه الحالة سيكون من الممكن إكتساب الربح العادي وبالتالي لا ينبغي الإعتراف بوجود خسارة.

٦ ـ ب ـ تطبيق طريقة التكلفة أو السوق أيهما أقل:

يمكن تطبيق قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل بإحدى الطرق التالية:

١ ـ على أساس كل عنصر من عناصر المخزون.
٢ ـ على أساس المجموعات أو الأقسام الرئيسية للمخزون.
٣ ـ لكل عناصر المخزون مجتمعة.

وبصرف النظر عما إذا كانت أي من تلك الطرق ستستخدم فإنه ينبغي تقييم كل عنصر من عناصر المخزون على أساس التكلفة وعلى أساس السوق كخطوة أولى في عملية التقييم. وتجدر الإشارة إلى أن التقييم بالنسبة لكل عنصر من عناصر المخزون على حدة يؤدي إلى الحصول على أقل قيمة ممكنة، كما أن تطبيق القاعدة السابقة للمخزون ككل يترتب عليه الحصول على أعلى قيمة.

ويلاحظ أنه في حالة تقييم المخزون في المنشآت الصناعية، فإنه يجب تعديل تقييم الإنتاج تحت التشغيل والإنتاج التام نتيجة للإنخفاض في أسعار المواد الأولية، ونتيجة للإنخفاض في تكلفة العمل والتكاليف الصناعية غير المباشرة.

ونوضح في الجدول التالي النتائج التي نحصل عليها من استخدام البدائل السابقة في تقييم المخزون السلعي:

تقييم المخزون باستخدام قاعدة التكلفة أو السوق ايهما اقل
مع إستخدام الثلاثة بدائل المتاحة للتطبيق

عناصر المخزون	الكمية	تكلفة الوحدة	قيمة السوق للوحدة	القيمة الكلية على أساس التكلفة	القيمة الكلية على أساس السوق	التقييم على أساس	التقييم على أساس المجموعات	التقييم على أساس المخزون ككل
أ	١٠٠	١٥	١٤	١٥٠٠	١٤٠٠	١٤٠٠		
ب	٥٠	١٠٠	١١٠	٥٠٠٠	٥٥٠٠	٥٠٠٠		
جـ	٨٠	٢٠	١٦	١٦٠٠	١٢٨٠	١٢٨٠		
مجموع المجموعة الأولى				٨١٠٠	٨١٨٠		٨١٠٠	
س	٥٠	٥	٤	٢٥٠	٢٠٠	٢٠٠		
ص	٧٥	١٥	١٣	١١٢٥٠	٩٧٥٠	٩٧٥٠		
ع	٤٠	١٠	١٠	٤٠٠	٤٠٠	٤٠٠		
مجموع المجموعة الثانية				١١٩٠٠	١٠٣٥٠		١٠٣٥٠	
و	١٠٠	٨	٩	٨٠٠	٩٠٠	٨٠٠		
هـ	٢٠٠	١٢	١٠	٢٤٠٠	٢٠٠٠	٢٠٠٠		
ز	٣٠٠	٣٠	٣٢	٩٠٠٠	٩٦٠٠	٩٠٠٠		
مجموع المجموعة الثالثة				١٢٢٠٠	١٢٥٠٠		١٢٢٠٠	
				٣٢٢٠٠	٣١٠٣٠			١٣٠٣٠
						٢٩٨٢٠	٣٠٦٥٠	٣١٠٣٠

واضح من هذا الجدول أن التقييم على أساس العناصر هو أقل تقييم، يليه التقييم على أساس المجموعات، ثم التقييم على أساس المخزون ككل.

ومن المشاكل التي تثار عند استخدام قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل كأساس لتقييم المخزون السلعي، معالجة التطورات التي تطرأ على القيمة السوقية للمخزون في فترات محاسبية تالية، فبفرض أنه في نهاية السنة التالية كان هناك مخزون من العنصر هـ في المجموعة الثالثة قدره ١٠٠ وحدة من الكمية الواردة في الجدول السابق، وأن سعرها السوقي قد ارتفع من ١٠ جنيه إلى ١١ جنيه، هل تدرج هذه الكمية على أساس أن سعرها السوقي ٥٠٠ جنيه طبقاً للقائمة السابقة أم ٥٥٠ جنيه طبقاً لسعر السوق الجديد؟

إن المعالجة السليمة تقتضي أنه إذا حدث أي تخفيض في قيمة أحد عناصر المخزون فإن القيمة المخفضة ستكون هي بمثابة التكلفة للفترات المستقبلة، وبناء عليه فإنه عند تقييم المخزون على أساس العناصر المختلفة فإن قيمة هذا العنصر في كشوف التقييم ستكون ٥٠٠ جنيه وهي القيمة المخفضة من العام الماضي، أما بالنسبة للطريقتين الآخرتين (على أساس المجموعات وللمخزون ككل) فإن قيمة المخزون من هذا العنصر لم تخفض، وبالتالي فستدرج هذه الوحدات بالنسبة لهما على أساس ٦٠٠ جنيه تكلفة، ٥٥٠ قيمة سوقية.

٦ ـ جـ ـ معالجة التخفيض في القيمة السوقية للمخزون من الناحية المحاسبية:

يمكن معالجة التخفيض في القيمة السوقية للمخزون بأسلوبين، الأسلوب الأول يقوم على أخذ المخزون المخفض (القيمة السوقية) في الإعتبار مباشرة عند إعداد القوائم المالية، أما الطريقة الثانية فتقوم على إدراج مقدار التخفيض الذي يطرأ على قيمة المخزون السوقية في حساب تقييم خاص يسمى حساب مخصص تقييم المخزون، أو مخصص هبوط أسعار المخزون*، ويظهر قيد اليومية اللازم لإثبات هذا المخصص على النحو التالي:

* تستخدم الطريقة الأولى في حالة إستخدام نظام الجرد الدوري أما الطريقة الثانية فتستخدم عند إستخدام نظام الجرد المستمر.

١٠٠٠٠		من جـ/ خسائر انخفاض القيمة السوقية للمخزون	آخر السنة المالية
	١٠٠٠٠	إلى جـ/ مخصص هبوط أسعار المخزون	
		إثبات النقص الذي طرأ على رصيد بضاعة آخر المدة.	

ويرحل حساب الخسائر الناتجة عن إنخفاض قيمة المخزون إلى حساب الأرباح والخسائر باعتباره عبئاً يحمل على إيرادات السنة المالية، أما حساب مخصص هبوط أسعار المخزون فيظهر في الميزانية العمومية مطروحاً من رصيد حساب بضاعة آخر المدة للوصول بها إلى القيمة المخفضة في تاريخ الميزانية.

ويساعد هذا الإجراء على أخذ الإنخفاض في القيمة السوقية في الإعتبار مع الإحتفاظ بتسجيل التكلفة في المشروع، ويكن هذا الإجراء ضرورياً في حالة وجود حسابات وقوائم للمخازن تكون البيانات الواردة بها على أساس التكلفة، الأمر الذي يتطلب في حالة عدم استخدام هذا الإجراء ضرورة تعديل جميع البطاقات والقوائم للوصول إلى القيم الجديدة للمخزون، ولكن استخدام الطريقة السابقة يساعد على تجنب ذلك. وبالإضافة إلى ذلك فإن الإجراء السابق يساعد على إظهار خسائر انخفاض قيمة المخزون كبند مستقل في حسابات المنشأة (حساب الأرباح والخسائر أو ملخص قائمة الدخل).

وجدير بالذكر أنه لن يكون هناك حاجة إلى حساب التقييم (مخصص هبوط أسعار المخزون) بعد بيع البضاعة المكون من أجلها هذا المخصص، وبناء على ذلك فإنه عند تحويل تكلفة المخزون إلى تكلفة البضاعة المباعة، فإنه يجب إقفال حساب المخصص حتى يتم تخفيض تكلفة المخزون إلى القيمة السوقية، ويرحل حساب المخصص في هذه الحالة إلى حساب مخزون البضاعة أول المدة وذلك حتى يظهر هذا المخزون في قائمة الدخل بالقيمة المخفضة (القيمة السوقية). وبناء على ذلك فإنه لا يمكن ترحيل حساب المخصص الخاص بالبضاعة المباعة إلى حساب الأرباح والخسائر إطلاقاً، على أساس أن تخفيض المخزون في نهاية فترة معينة يترتب عليه

تخفيض تكلفة المبيعات في الفترات التالية، ولكن لا يضيف جنيهاً واحداً للإيرادات في الفترات المستقبلة.

٦ ـ د ـ معالجة الإنخفاض المتوقع في الأسعار:

يتضح من العرض السابق أن طريقة التكلفة أو السوق أيهما أقل تأخذ في الإعتبار التخفيض الذي طرأ على أسعار المخزون فعلاً، ولا تأخذ في الإعتبار الإنخفاض المتوقع في سعر الإحلال. فإذا رغبت الإدارة الإحتياط للإنخفاض المتوقع في الأسعار عند إعداد القوائم المالية، فيمكن أن يتحقق ذلك عن طريق استقطاع جزء من الأرباح المحجوزة لمقابلة ذلك الغرض، وبناء على ذلك فإن الإحتياط لمقابلة الإنخفاض المتوقع في أسعار المخزون لا يعتبر تحميلاً على إيرادات المشروع، وإنما يكون استقطاع من الربح بعد تحققه في شكل احتياطي. ويعتبر هذا الاحتياطي في هذه الحالة بمثابة توزيع للربح. ويلاحظ أنه عند تكوين هذا الإحتياطي فإنه لا يمكن أن يستخدم في استيعاب خسارة المخزون عند وقوعها، ذلك لأن هذا الإجراء يترتب عليه تشويه القوائم المالية لأنها لن تشتمل في هذه الحالة على خسائر المخزون. إن أي خسارة فعلية تنتج عن انخفاض أسعار المخزون ينبغي أن تعامل كتخفيض للدخل في الفترة المناسبة، ولا ينبغي إخفاؤ ها عن طريق ترحيلها إلى حساب الإحتياطي.

٦ ـ هـ ـ معالجة الخسائر المتوقعة على ارتباطات الشراء:

في بعض الحالات تبرم المنشأة عقوداً للحصول على بضائع خلال فترات طويلة بأسعار معينة، ولا تكون تلك العقود قابلة للإلغاء في حالة التغيرات في الأسعار، وتساعد تلك العقود على تمكين المنشأة عادة من الحصول على ما يلزمها من بضائع في الوقت المناسب. إلا أنه في بعض الحالات قد ينخفض سعر السوق عن السعر الموجود في العقد، في مثل هذه الحالات ينبغي تطبيق طريقة التكلفة أو السوق أيهما أقل بالنسبة للكمية المتعاقد عليها خلال السنة الحالية، ويجب الإعتراف بالخسائر الناتجة عن ذلك فوراً، ويستحسن أن تظهر تلك الخسائر بصفة مستقلة في القوائم المالية. إلا أنه في بعض الحالات التي لن تتحمل فيها المنشأة تلك الخسائر فإنه يمكن عدم أخذها في الإعتبار عند إعداد القوائم المالية. ويحدث مثلاً في حالات وجود

عقود للمبيعات تمكن المنشأة من تصريف عناصر المخزون، أو في حالة إمكان المنشأة بيع المخزون دون أن يكون هناك تخفيض في سعر البيع بسبب بعض الظروف الخاصة بالمنشأة.

ويجب الإعتراف بوجود الخسائر على تلك العقود في الفترة التي يحدث فيها انخفاض السعر، ويتم تخفيض قيمة الوحدات المتعاقد عليها كما لو كانت تلك الوحدات موجودة ضمن رصيد المخزون فعلاً. فبفرض أن إحدى المنشآت تعاقدت على شراء بضاعة بمبلغ ٢٠٠,٠٠٠ جنيه، وقد حدث انخفاض في سعر البضاعة في الفترة الحالية قيمته ٢٠٠٠٠ جنيه، فإنه يمكن معالجة هذه الحالة من الناحية المحاسبية على الصورة التالية:

في السنة التي يحدث فيها انخفاض السعر:

٢٠٠٠٠		من حـ/ الخسائر على عقود الشراء نتيجة انخفاض الأسعار	في نهاية الفترة المالية
	٢٠٠٠٠	إلى حـ/ الإلتزامات الناتجة عن خسائر العقود	
		إثبات الخسائر المترتبة على انخفاض سعر الشراء بالنسبة للكميات المتعاقد على شرائها.	

وعندما تقوم المنشأة بعملية الشراء فعلاً يتم إجراء القيد التالي:

		من مذكورين	تاريخ الشراء
١٨٠٠٠٠		حـ/ المشتريات أو حساب مراقبة المخازن	
٢٠٠٠٠		حـ/ الإلتزامات الناتجة عن خسائر العقود	
	٢٠٠٠٠٠	إلى حـ/ الموردين	
		تسجيل المشتريات المتعلقة بالعقود وإثبات الخسائر الناتجة عن انخفاض أسعار البضائع موضوع تلك العقود.	

ويمكن النظر إلى حساب الإلتزام الذي تم إثباته في السنة التي تحقق فيها انخفاض السعر على أنه بمثابة المبلغ الذي ينبغي على المشتري أن يدفعه للبائع في حالة إلغاء عقد الشراء. وعندما يتم الشراء فإن هذا الإلتزام يتحول إلى التزام من نوع جديد وهو حساب الموردين العادي.

ومن ناحية أخرى فإنه إذا حدث زيادة في أسعار البضائع المتعاقد عليها فإن هذه الزيادة لا تؤخذ في الإعتبار، كما هو الحال بالنسبة للمخزون فعلاً لدى المنشأة بمعنى أن الإعتراف بوجود تلك الزيادة في السعر يؤجل حتى يتم بيع السلعة، وفي هذه الحالة سيكون الناتج عن ارتفاع السعر جزء من أرباح المشروع نتيجة عملية مقابلة إيرادات المبيعات بتكلفة تلك المبيعات، ويلاحظ أن هذه المعالجة بالنسبة للعقود تتمشى تماماً مع معالجة المخزون السلعي الموجود فعلاً باستخدام طريقة التكلفة أو السوق أيهما أقل.

٦ ــ و ــ تقييم طريقة التكلفة أو السوق أيهما أقل:

ظهرت قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل في خلال الفترات التي انتشر فيها مفهوم التحفظ في إعداد الميزانيات العمومية، وهذه الطريقة تعبر بوضوح عن المفهوم المحاسبي القديم الذي يقضي بعدم التنبؤ بأي أرباح وأخذ جميع الخسائر الممكنة في الحسبان Anticipate no profit Provide for all possible losses. وفي مجال تطبيق هذا المفهوم، يفترض المحاسبون أن أسعار الشراء وأسعار البيع تتحرك في اتجاه واحد، وبناء عليه فإذا كان هناك انخفاض في سعر الشراء فسيكون هناك انخفاض في سعر البيع أيضاً. ونتيجة لذلك فإن تخفيض قيمة المخزون في الفترة الحالية إلى القيمة السوقية سيترتب عليه تخفيض الدخل في هذه الفترة ويؤدي ذلك فرضاً إلى تمكين المنشأة من تحقيق الدخل العادي في الفترة التالية. ومن ناحية أخرى فإذا ارتفع سعر السلعة المشتراة فإن المبادىء المحاسبية لا تسمح بزيادة قيمة المخزون، ذلك لأن هذا يعني التنبوء بالدخل وهو أمر غير جائز وفقاً لمفهوم التحفظ السابق.

وقد سبق أن طبقنا المبدأ أو المفهوم السابق عند التعرض لتحديد تكلفة المخزون حيث ذكرنا، أن المخزون لا يمكن أن يشتمل على أي عنصر تكلفة لا يرتبط بإنتاج

الإيرادات في المستقبل، كما ذكرنا أن البضاعة التالفة أو التي تتعرض لتدهور في قيمتها يتم تقييمها على أساس تكلفتها بعد استبعاد مبلغاً معيناً يعكس التدهور الذي طرأ على منفعتها.

أما بالنسبة لتقييم المخزون على أساس التكلفة أو السوق أيهما أقل فإن المبدأ السابق يعني أن التخفيض في سعر بعض السلع يلقي بعض الظلال حول جزء من تكلفة المخزون، الأمر الذي يترتب عليه وجود بعض الشكوك بالنسبة لملاءمة الإيرادات في الفترات التالية وذلك لتوفير حافة ربح فوق التكلفة الكلية، ولهذا فقد خلصنا إلى أن المخزون قد فقد جزء من قيمته، وبناء عليه يجب استبعاد التكلفة التي لن يكون من المستطاع استردادها، أو بعبارة أخرى أخذها في الإعتبار في الفترة الحالية.

ويرى بعض الكتاب أن القاعدة السابقة في تقييم المخزون، وما تقوم عليه من افتراض ارتباط أسعار المدخلات وأسعار المخرجات، ووجود بعض التكاليف غير القابلة للإسترداد، ليست سليمة في جميع الحالات، فهناك حالات كثيرة لا يترتب على انخفاض سعر المشتريات بالضرورة أن يصبح جزء من تكلفة المبيعات غير قابل للإسترداد، على أساس أن جهاز السعر ليس حساساً بدرجة يترتب عليها تحويل الحركة في الأسعار مباشرة وبطريقة متجانسة في الإقتصاد القومي كله. وبناء على ذلك فإنهم يرون أن التطبيق الحرفي لتلك القاعدة لا يمكن أن يحل بحال من الأحوال محل الحكم القائم على المعلومات في مجال تقييم المخزون. وعلى الرغم من ذلك فهم يرون أنه قد يكون هناك مبرر للإعتراف بوجود خسائر في المخزون قبل التخلص منه، ولكن ذلك ينبغي في تصورهم، أن يكون قائماً على الفحص والتقدير السليم للظروف المحيطة بالمشروع قبل تحديد قيمة الخسائر.

ويرى هذا الفريق من الكتاب أن فكرة الربح العادي normal profit التي تهدف طريقة السوق أو التكلفة أيهما أقل إلى تحقيقها تثير كثيراً من المشاكل حول تحديد مكونات أو نسبة هذا الربح بطريقة موضوعية، وحتى في الحالات التي يكون من الممكن الوصول إلى الربح العادي، فإنه قد يترتب على الإرتفاع غير المتوقع في أسعار البضائع بعد تخفيض قيمة المخزون إلى سعر السوق (المنخفض) تحقيق أرباح غير

عادية. ويرون أنه ينبغي أن يكون الهدف المعقول لطريقة التكلفة أو السوق أيهما أقل هو تقييم المخزون على أساس التكلفة، إلا في الحالات التي تكون فيها التكلفة غير ملائمة كمقياس جيد لقياس القيمة المستقبلة للمخزون بسبب الإنخفاض الشديد أو الكبير في الأسعار. ويكون الخفض في التكلفة هو الخسارة القائمة عن استمرار الأسعار الحالية حتى يتم التخلص من المخزون بالطريقة العادية. إن المحاسب ـ في رأي هذا الفريق من الكتاب ـ لا ينبغي أن يعمل على الوصول إلى حلول وسط بالنسبة لمعاييره التي يستخدمها يترتب عليها مغالاة في مصروفات الفترة الحالية، وذلك لضمان زيادة الإيرادات عن المصروفات في الفترات التالية، نظراً لأن تلك الأعمال يترتب عليها ضعف دور القوائم المالية.

٧ ـ طرق تقييم المخزون الأخرى:

عرضنا حتى الآن لطريقتين من طرق تقييم المخزون هي طريقة التكلفة وطريقة التكلفة أو السوق أيهما أقل، ونعرض في هذه الجزء باختصار لطريقتين أخرتين للتقييم، هي التقييم على أساس سعر الأحلال، وعلى أساس سعر البيع.

٧ ـ أ ـ التقييم على أساس تكلفة الإحلال: **Replacement Cost**

يرى كثير من المحاسبين الذين يعتقدون أن القسم الخاص بالأصول قصيرة الأجل أو الأصول الجارية في الميزانية ينبغي أن يعكس القيم الجارية ضرورة تقييم المخزون باستخدام طريقة سعر الإحلال أو قيمة الإحلال. إن تقييم المخزون على أساس التكلفة غالباً ما يؤدي إلى تخفيض قيمة ذلك المخزون خاصة في فترات ارتفاع الأسعار، وتتوقف دلالة قيمة الإحلال كمقياس لقيمة المخزون، بدرجة كبيرة على نوع المخزون موضوع البحث، ففي أسواق البيع بالتجزئة عادة ما تكون أسعار بيع بعض المنتجات المستقرة (مثل القطن الصوف ـ وغيرها) مرتبطة بالتكلفة بدرجة كثيرة. في مثل هذه الحالات تكون قيمة الإحلال بالنسبة للمخزون في غاية الأهمية سواء لإدارة المشروع أو للجهات الخارجية. وفي حالات أخرى حيث تكون العلاقة بين سعر البيع والتكلفة محدودة، تقل أهمية قيمة الإحلال لأغراض اتخاذ بعض القرارات الإدارية.

ولم تنتشر طريقة القيمة الإستبدالية كأساس للتقييم بشكل كبير في الحياة العملية، وربما كان المدخل العملي الذي يقترب كثيراً من هذه الطريقة هو طريقة الوارد أولاً صادر أولاً. إن طريقة الوارد أولاً صادر أولاً ينتج عنها عادة تقييم للمخزون بالقيمة الجارية أو بقيمة قريبة جداً منها إلا إذا كان الإرتفاع في الأسعار سريعاً جداً. وتحقق طريقة الوارد أولاً صادر أولاً هذا الهدف دون أن يكون هناك ابتعاد عن قاعدة التكلفة كأساس لتقييم المخزون؛ ويلاحظ أنه عند استخدام طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً في تقييم المخزون يكون هناك حاجة ماسة إلى الإفصاح عن القيمة الإستبدالية للمخزون في الميزانية العمومية.

ولا شك أن استخدام قاعدة القيمة الإستبدالية كأساس لتقييم المخزون يتعارض مع مفهوم التحفظ السابق التعرض له، هذا بالإضافة إلى أنه يمكن تحقيق بعض المزايا الناتجة عن تلك القاعدة عن طريق الإفصاح عن القيمة الإستبدالية للمخزون كملاحظة بين قوسين في الميزانية العمومية. إلا أن هناك بعض المحاسبين[1] يرون استخدام القيمة الإستبدالية بصرف النظر عما إذا كانت أكبر أو أقل من التكلفة، ويبررون وجهة نظرهم بأنه إذا كانت تكلفة الإحلال الجارية موضوعية ومحددة ويمكن التحقق منها، وتكون أكثر فائدة إذا كانت أقل من تكلفة تملك المخزون، فلماذا لا تكون كذلك إذا كانت أكبر من التكلفة.

إن استخدام القيمة الإستبدالية الجارية كأساس لتقييم المخزون في تصورنا يتطلب ضرورة التوسع في تحديد مفهوم التحقق في المحاسبة كما يستخدم في الوقت الحاضر، ففي ظل الإجراءات المحاسبية السائدة حالياً والمقبولة بواسطة جمع كبير من المحاسبين يتحقق الربح في لحظة البيع وانتقال السلعة إلى المشتري وتحويل البضاعة إلى أرصدة المتحصلات. إلا أن استخدام قاعدة تكلفة الإستبدال الجارية كأساس لتقييم المخزون وإجراء إهلاك الأصول طويلة الأجل، فإن المكاسب والخسائر الناتجة عن الفرق بين التكلفة وتكلفة الإحلال يمكن أن يعترف بها وتدرج ضمن عناصر الدخل قبل بيع المنتج النهائي. ولا شك أن المعلومات الناتجة عن إتباع مثل هذا

---

(1) R. T. Sprouse and M. Moonitz, "A Tentative Set of Broad Accounting Principles for Business Enterprises", Accounting Research Study No – 3, AICPA (N. Y. 1962) P. 31.

الإجراء تكون مفيدة جداً في خلال فترات التغير الكبير في الأسعار. وتكون المشكلة الحقيقية في هذا المجال هي إمكانية تحديد قيمة الإحلال الجارية بمستوى معقول من الدقة وموضوعية تسمح بتوفير أساس يمكن الإعتماد عليه لإعداد القوائم المالية. وعلى الرغم من ذلك فإنه لا يمكن القول في الوقت الحاضر، أن تقييم المخزون على أساس قيمة الإحلال في حالة زيادتها عن التكلفة يعتبر إجراءاً محاسبياً مقبولاً.

٧ ـ ب ـ تقييم المخزون على أساس أسعار البيع: Selling Prices

يرى البعض أن قيمة السلعة تزداد كلما أصبحت أكثر قرباً من السوق التي ستباع فيه أو كلما كانت أقرب من المستهلك، أي أنه يحدث إضافة للقيمة بانتقال السلعة من محلات تجارة الجملة إلى محلات البيع بالتجزئة. كما أنه في المنشآت الصناعية، فإن تحويل المواد والأجور والتكاليف الصناعية إلى سلعة يكون عادة لها قيمة أعلى من قيمة الموارد المستخدمة فيها، ولهذا فإن أنصار هذه الطريقة يرون استخدام سعر البيع كأساس للتقييم. ولكن هذه الطريقة لم تلقى قبولاً كبيراً من المحاسبين للأسباب التالية:

أولاً: عدم إمكانية تحديد سعر البيع بدرجة كافية من الموضوعية.

ثانياً: إن سعر البيع لم يتحقق بعد في صورة نقدية أو في صورة قابلة للتحول إلى نقدية.

وعلى الرغم من الإعتراضات السابقة فقد يكون هذا الأساس في التقييم ملائماً بالنسبة لبعض المشروعات، فمثلاً في مناجم استخراج الذهب يمكن استخدام هذا الأساس للتقييم بالنسبة للذهب الذي يتم إنتاجه، على أساس أنه يمكن بيع هذا الإنتاج بالسعر السوقي في أي وقت، فإن الدخل يكون محققاً بقيمة سعر البيع مطروحاً من ذلك تكاليف التسليم. كما أنه في بعض الحالات التي تتحدد فيها أسعار البيع بموجب عقود أو ارتباطات قاطعة، فإنه يمكن تقييم الإنتاج التام بسعر البيع الصافي، كما في حالة حسابات العقود.

وأخيراً فإنه مهما كانت الطريقة التي يستخدمها المحاسب في تقييم المخزون في

القوائم المالية وسواء أكانت طريقة التكلفة أو التكلفة والسوق أيهما أقل أو صافي سعر البيع، أو تكلفة الإحلال وصافي القيمة المحققة، فإنه ينبغي عليه أن يفصح بوضوح عن الطريقة المستخدمة، نظراً لأهمية المخزون بالنسبة لتحديد الدخل ولرأس المال العامل.

وبالإضافة إلى ضرورة الإفصاح عن الطريقة المستخدمة في التقييم فإنه يجب أن يستمر في استخدام نفس الطريقة من سنة إلى أخرى، ليس معنى هذا أنه لا يمكنه تغيير الطريقة المستخدمة، بل إنه من الممكن التغيير في الحالات التي يكون فيها التغيير ضرورياً، ولكن ينبغي الإفصاح بوضوح عن نتائج هذا التغيير في القوائم المالية. إن استمرار استخدام طريقة التقييم يعتبر مطلباً رئيسياً لامكان المقارنة بين نتائج السنوات المختلفة وتقييم أعمال المشرع.

٨ ــ طرق تقدير المخزون: Inventory Estimating Techniques

عرضنا في الجزء السابق من هذا الفصل للإجراءات المحاسبية المتعلقة بتحديد قيمة المخزون عن طريق القيام بجرد المخزون وعده أو وزنه أو قياسه ثم تقييمه بعد ذلك باستخدام أي أساس للتقييم من الأسس السابق عرضها. إلا أنه في بعض الحالات قد يكون من الضروري تقدير قيمة المخزون وذلك للتحقق أو التأكد من صحة رقم المخزون الذي وصلنا إليه عن طريق الإجراءات المحاسبية العادية، أو للوصول إلى قيمة المخزون لاستخدامها في الأغراض المختلفة. وتلعب طرق تقدير قيمة المخزون دوراً كبيراً في المنشآت التجارية التي لا يكون من المستطاع بالنسبة لبعضها استخدام الطرق المحاسبية السابقة للوصول إلى قيمة المخزون، وسنعرض في هذا الجزء لطرق تقدير المخزون الأساسية، وهي طريقة إجمالي الربح وطريقة التجزئة، على النحو الوارد في الصفحات التالية.

٨ ــ أ ــ تقدير المخزون باستخدام طريقة إجمالي الربح: Gross profit method

تعتبر طريقة تقدير المخزون باستخدام إجمالي الربح مفيدة لتحقيق النتائج التالية:

أولاً: التحقق من صحة ودقة تكلفة المخزون.

ثانياً: تقدير المخزون في فترات قصيرة خلال السنة وبين تاريخي الجرد السنوي وذلك لإعداد القوائم الشهرية أو الربع سنوية.

ثالثاً: تقدير قيمة المخزون في حالة عدم وجود البيانات الأصلية التي تسمح بالقيام بتلك العملية على النحو السابق عرضه.

ويتم الوصول إلى تقدير لقيمة المخزون باستخدام هذه الطريقة عن طريق تحويل المبيعات إلى ما يقابلها من تكلفة، أي بعبارة أخرى تقدير تكلفة المبيعات، ثم بعد ذلك نستبعد تكلفة البضاعة المباعة المقدرة من إجمالي تكلفة البضاعة القابلة للبيع، فتكون النتيجة قيمة المخزون المقدرة. ولا شك أن العامل الحاسم في هذه الطريقة هو الوصول تقدير دقيق وواقعي لنسبة إجمالي الربح. وغالباً ما يكون المقياس السليم هو متوسط نسب إجمالي الربح خلال السنوات الأخيرة، بعد تعديله بما يسمح بأن نأخذ في الإعتبار أي تغييرات تكون قد وقعت خلال السنة الحالية. وتتوقف دقة تقدير المخزون على دقة تقدير نسبة إجمالي الربح. فبفرض أنه أمكن الحصول على البيانات التالية بالنسبة لإحدى المنشآت التجارية:

مخزون أول المدة بالتكلفة	١٠٠٠٠ جنيه
صافي المشتريات	١٠٠ ٠٠٠ جنيه
صافي المبيعات (سعر البيع)	١٢٥ ٠٠٠ جنيه
متوسط نسبة إجمالي الربح أو هامش	
الربح عن السنوات الثلاثة السابقة	٣٠٪

يمكن استخدام البيانات السابقة للوصول إلى رقم تقريبي للمخزون على الصورة التالية:

	جنيه
مخزون أول المدة	١٠ ٠٠٠
صافي المشتريات	١٠٠ ٠٠٠
تكلفة البضاعة القابلة للبيع	١١٠ ٠٠٠
يطرح: تكلفة المبيعات المقدرة:	

صافي المبيعات	١٢٥٠٠٠	
نسبة تكلفة البضاعة المباعة	٧٠و	٨٧٥٠٠
مخزون آخر المدة المقدر		٢٢٥٠٠

ويلاحظ أن تقدير المخزون باستخدام طريقة إجمالي الربح يكون متمشياً مع طريقة تقييم المخزون المستخدمة، على أساس أن نسبة هامش الربح تكون محددة بالرجوع إلى السجلات التاريخية التي تعكس طريقة التقييم التي تستخدمها المنشأة.

وفي بعض الحالات يعبر عن نسبة إجمالي أو هامش الربح كنسبة من تكلفة المبيعات، في مثل هذه الحالات ينبغي تحويل تلك النسبة إلى نسبة من صافي المبيعات حتى يمكن استخدام الطريقة السابقة. فبافتراض جميع الأرقام الواردة في المثال السابق مع تغيير نسبة هامش الربح الإجمالي إلى ٢٥٪ من تكلفة البضاعة المباعة. في مثل هذه الحالة يمكن تحويل تلك النسبة إلى نسبة من المبيعات الصافية على النحو التالي:

المبيعات - تكلفة المبيعات = هامش الربح

بفرض أن س = تكلفة البضاعة المباعة

∴ ١٢٥٠٠٠ - س = ٢٥٪ س

أي أن١٢٥٠٠٠ = ١,٢٥ س

$$\therefore \quad س = \frac{١٢٥٠٠٠}{١,٢٥} = ١٠٠\ ٠٠٠ \text{ جنيه}$$

∴ هامش الربح = ١٢٥٠٠٠ - ١٠٠٠٠٠ = ٢٥٠٠٠ جنيه.

$$\text{هامش الربح كنسبة من المبيعات} = \frac{٢٥٠٠٠}{١٢٥٠٠٠} = ٢٠٪ \text{ من المبيعات.}$$

ويمكن الوصول إلى التقدير السابق باستخدام القاعدة التالية:

$$\text{نسبة إجمالي الربح من المبيعات} = \frac{\text{نسبة هامش الربح من تكلفة المبيعات}}{\text{١٠٠٪ + هامش الربح}}$$

$$= \frac{٢٥٪}{١٢٥٪} = ٢٠٪$$

وبعد ذلك تستخدم تلك النسبة للوصول إلى تقدير المخزون على النحو السابق ذكره.

ويلاحظ أنه في حالة وجود مجموعات عديدة من المنتجات تختلف نسبة هامش الربح على كل منها، فإن الطريقة السابقة تعطي نتائج دقيقة فقط في حالة تقدير قيمة المخزون لكل مجموعة بصفة مستقلة.

٨ ـ ب ـ تقدير المخزون باستخدام طريقة التجزئة: **Petail method**

تستخدم طريقة التجزئة أساساً في تقدير قيمة المخزون في محلات البيع بالتجزئة، حينما يكون هناك علاقة واضحة بين التكلفة وسعر البيع فقد سبق أن ذكرنا أنه في حالة استخدام الجرد الدوري يتم استبعاد تكلفة المخزون من إجمالي البضاعة القابلة للبيع للحصول على تكلفة البضاعة المباعة. أما عند استخدام طريقة التجزئة فيكون هناك تسجيلاً للقيمة البيعية للبضاعة القابلة للبيع، ويخصم من القيمة البيعية للبضاعة القابلة للبيع مبيعات الفترة للوصول إلى تقدير للمخزون السلعي مقوماً بسعر البيع، وبعد ذلك يتم تحويل المخزون المقدر بسعر البيع إلى تكلفته المقدرة وذلك باستخدام معدل التكلفة بالنسبة لسعر البيع الخاص بجميع المنتجات التي تتعامل فيها المنشأة أو قسم من أقسامها، ويحقق استخدام تلك الطريقة ثلاثة فوائد رئيسية هي:

أولاً: يمكن باستخدام تلك الطريقة التحقق من مدى ملاءمة التقييم الذي وصلنا

إليه باستخدام طرق التقييم الأخرى، وذلك عن طريق استخدام بيانات من نوع آخر.

ثانياً: تقدير المخزون في فترات أقل وبين تواريخ الجرد الفعلي للمخزون وبالتالي المساعدة في تحقيق الرقابة وإعداد القوائم الشهرية.

ثالثاً: تقدير المخزون في حالة عدم وجود بيانات كافية (بطبيعة الحال ينبغي أن تكون بيانات المبيعات متاحة).

ونعرض فيما يلي مثالاً يوضح كيفية استخدام تلك الطريقة:

	التكلفة جنيه	التجزئة (البيع) جنيه
مخزون أول المدة	٩٠ ٠٠٠	١٢٠ ٠٠٠
مشتريات خلال الفترة	٣٠٠ ٠٠٠	٥٠٠ ٠٠٠
البضاعة المتاحة للبيع	٣٩٠ ٠٠٠	٥٢٠ ٠٠٠

التكلفة كنسبة مئوية من سعر البيع بالتجزئة

$$\frac{٣٩٠٠٠٠}{٥٢٠\ ٠٠٠} = ٧٥\%$$

المبيعات	٤٤٠ ٠٠٠
مخزون آخر المدة بسعر البيع	٨٠ ٠٠٠

وتكون قيمة المخزون بالتكلفة ٨٠٠٠٠ × ٧٥٪   ٦٠ ٠٠٠

ويلاحظ أنه على الرغم من أن الطريقة السابقة تسمح بالحصول على تقدير للمخزون دون القيام بجرد المخازن جرداً فعلياً، إلا أنه ينبغي القيام بجرد المخزون على الأقل مرة كل سنة، وإلا فإنه لن يكون من المستطاع تتبع العادم والتالف من البضاعة المخزونة، الأمر الذي قد يترتب عليه المغالاة في قيمة المخزون. ومن الممكن أن يؤخذ العجز في المخزون أو العادم عند استخدام تلك الطريقة بتقدير نسبة معينة للعادم تطرح من البضاعة المتاحة للبيع مع المبيعات للوصول إلى مخزون آخر المدة بسعر البيع.

وجدير بالذكر أن الطريقة السابقة لتقييم المخزون يعتمد على نسبة متوسط التكلفة، ولهذا فإن الإعتماد على هذه الطريقة في تقدير المخزون تتوقف على وجود أي من الفروض التالية:

أولاً: أنه يوجد علاقة موحدة بين سعر البيع والتكلفة بالنسبة لكل المنتجات.

ثانياً: إذا كان الهامش بين السعر والتكلفة للعناصر المختلفة التي تقوم المنشأة بتصريفها مختلفاً، فإن نسبة توزيع العناصر المختلفة للمخزون تكون متفقة مع تشكيلة المخزون Inventory المتاح للبيع.

ونظراً لأنه ليس من الممكن تحقيق أي من تلك الفروض في المنشأة ككل لهذا فإن الدقة في استخدام تلك الطريقة تزداد إذا استخدمت على أساس أقسام المشروع، ثم إضافة النتائج للوصول إلى المخزون الكلي للمنشأة.

يتضح من العرض السابق أن كل من طريقة التجزئة وطريقة هامش الربح تعتمدان بدرجة كبيرة على تحديد نسبة إجمالي الربح. إن طريقة التجزئة تتطلب سجلات سليمة لأسعار بيع السلع عند تملكها وذلك للوصول إلى علاقة دقيقة بين التكلفة والسعر. وبينما أن طريقة التجزئة تعتمد على التسجيل الدقيق لأسعار البيع وما تتعرض له من تطورات أثناء السنة، نجد أن طريقة إجمالي الربح تعتمد على العلاقة التاريخية بين سعر البيع والتكلفة، ولهذا فإنها ليست مفيدة في مجال تحديد المخزون لقياس الدخل، ذلك لأنها تفترض أن إجمالي الربح المحقق في الماضي سيتحقق في الفترة الحالية أيضاً. إن هذه الطريقة تستخدم فقط لاختبار دقة رقم المخزون الذي نحصل عليه باستخدام طرق أخرى، وفي الحالات التي يكون فيها استحالة للحصول على قيمة للمخزون باستخدام طرق أخرى.

٩ ـ المخزون السلعي والميزانية العمومية:

تعتبر الأهداف الرئيسة لإظهار المخزون في الميزانية توضيح نوعية، ودرجة السيولة النسبية. وأسس التقييم المستخدمة (التكلفة أو السوق في بعض الحالات وفي بعض الحالات قيمة الإحلال) ويهتم المحاسب بإظهار جميع بيانات المخزون وبتوضيح أن المخزون قد تم تحديده باستخدام نفس الأسس المستخدمة في السنوات السابقة. وفي

حالة تغيير الطرق الخاصة بتحديد تكلفة المخزون بسبب بعض الظروف الضرورية فإنه يجب تحديد تأثير ذلك التغيير على القوائم المالية للسنة الجارية والتغيير المقابل عن السنة السابقة.

وعند استخدام حساب مخصص هبوط أسعار المخزون فإن هذا المخصص ينبغي أن يطرح من رقم تكلفة المخزون في الميزانية. وفي حالة استقطاع جزء من الأرباح المحجوزة كاحتياطي لمقابلة الإنخفاض المتوقع في أسعار المخزون فإن هذا الاحتياطي ينبغي أن يظهر ضمن القسم الخاص بحقوق الملكية في الميزانية العمومية، على أساس أن هذا الإجراء ليس مخصصاً لمقابلة خسارة فعلية، وإنما يهدف إلى تنبيه الملاك أن هناك احتمال وجود خسارة في المستقبل.

وينبغي أن تظهر الأقسام الرئيسية للمخزون في الميزانية تحت عنوان يحمل نفس الإسم، ويظهر قرين كل قسم أساس التقييم وأساس تحديد التكلفة. وفي الحالات التي يقل فيها تقييم المخزون بدرجة كبيرة عن تكلفة الإحلال، فإنه يجب إدراج القيمة السوقية بين قوسين في الميزانية العمومية.

وتجدر الإشارة إلى أن البضاعة المرسل عنها أوامر شراء والمدفوعات المقدمة للحصول على بضاعة لا يمكن أن تظهر ضمن أرصدة المخزون إلا في حالة انتقال ملكية البضاعة إلى المنشأة على نحو ما سبق أن ذكرنا. كما أنه في حالة وجود رهن على بعض عناصر المخزون فإن هذه الحقيقة يجب أن تظهر في الميزانية ولا يمكن في هذه الحالة إجراء مقاصة بين البضاعة والقروض المقدمة برهنها. وتدرج ارتباطات الشراء غير العادية عادة في صورة ملاحظة على الميزانية ولا تعالج ضمن أرصدة المخزون.

أسئلة وتمارين على الفصل التاسع

أولاً أسئلة نظرية

١ ـ إشرح كيف أن تقييم المخزون يعتبر في غاية الأهمية بالنسبة للقوائم المالية، وبين المعايير التي ينبغي أن يأخذها المحاسب في الإعتبار عند المفاضلة بين طرق التقييم المختلفة.

٢ ـ ما هي العناصر التي يمكن أن تدرج ضمن تكلفة المخزون؟ وما هي الإعتبارات التي ينبغي النظر إليها عند تقرير إدراج بعض عناصر التكاليف ضمن تكلفة المخزون من عدمه؟

٣ ـ في نهاية السنة المالية كان هناك ثلاثة فواتير متعلقة بمشتريات بضاعة لم تتسلمها المنشأة بعد وهي:

فاتورة بمبلغ ١٢٥٠٠ جنيه شروطها ٢٪ ـ ١٠ أيام ـ ن ٣٠ تسليم الشاحن بمحل البائع تاريخها ١٩٧٥/١٢/٢٧.

فاتورة بمبلغ ١٤٠٠٠ جنيه شروطها ١٪ ـ ٥ أيام ـ ن ٣٠ تسليم المشتري تاريخها ٢٦ ديسمبر ١٩٧٥.

فاتورة بمبلغ ٦٠٠٠ جنيه تاريخها ١٩٧٥/١٢/٢٥ شروطها ن ٣٠ يوم تسليم الشاحن بمحل البائع.

بين كيف تعالج تلك الفواتير الثلاثة في حسابات سنة ١٩٧٥ في نهاية السنة وبصفة خاصة عند تحديد قيمة المخزون.

٤ ـ بين آثار الأخطاء التالية على القوائم المالية للسنة الحالية والسنة التالية باختصار:

(أ) فاتورة مشتريات تسليم الشاحن بمحل البائع تسلمتها المنشأة ولكن لم

يتم بشأنها أي قيد لإثبات المشتريات، ولم تدرج العناصر المشتراة في مخزون آخر المدة.

(ب) فاتورة بضاعة مشتراة ولكنها بالطريق تم إثباتها كمشتريات، ولكن البضاعة المتعلقة بها لم تدرج ضمن رصيد المخزون آخر المدة.

(جـ) هناك بضاعة مشتراة ومستلمة أدرجت ضمن بضاعة آخر المدة، ولكنها لم تقيد كمشتريات.

(د) رصيد المخزون آخر المدة لم يتضمن البضاعة المشحونة كأمانة. ذلك لأن البضاعة اعتبرت مبيعات للوكيل على الرغم من أنها ما زالت موجودة بمخازنه في السنة الحالية والسنة التالية.

٥ ـ إن تمييز تكلفة العناصر المباعة وتكلفة العناصر غير المباعة يعتبر الحل الأمثل لمشكلة تقييم المخزون ولتحقيق المقابلة السليمة بين الإيرادات والمصروفات ـ ما هي الإعتراضات التي توجه إلى هذه الطريقة كحل عملي لمشكلة تقييم المخزون؟

٦ ـ عند تطبيق طريقة القيمة النقدية للوارد أخيراً صادر أولاً لا بد من تحويل مخزون أول المدة ومخزون آخر المدة إلى القيمة بأسعار سنة الأساس لماذا؟

٧ ـ ما هي المزايا الضريبية المترتبة على استخدام طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً كأساس لتقييم المخزون؟ هل هذه المزايا مطلقة؟

٨ ـ إشرح طريقة المخزون الأساسي كوسيلة لتقييم مخزون آخر المدة، وبين كيف تختلف تلك الطريقة عن طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً.

٩ ـ إشرح كيف يمكن استيعاب جزء من تكلفة المخزون قبل التخلص منه.

١٠ ـ ما هو المقصود بسعر السوق حينما يستخدم في قاعدة السوق أو التكلفة أيهما أقل؟

١١ ـ ما هي الاعتراضات على استخدام طريقة السوق أو التكلفة كأساس لتقييم المخزون؟

١٢ ـ فيما يلي بعض البيانات المتعلقة بأربعة عناصر للمخزون في إحدى المنشآت:

البيان	عناصر المخزون			
	أ	ب	جـ	د
التكلفة الأصلية	١٠٠	١٢٤	٥٨	٩٢
تكلفة الإحلال	١٠٤	٩٦	٥٠	٨٠
سعر البيع ناقصاً تكاليف الاستكمال والبيع.	١٠٦	١١٨	٤٦	٨٤
سعر البيع ناقصاً تكاليف الاستكمال والبيع والربح العادي	٩٤	١٠٢	٤٠	٧٦

بين القيمة التي يمكن أن يقوم بها كل عنصر من العناصر الأربعة وفقاً لطريقة السوق أو التكلفة أيهما أقل.

١٣ ـ ما هي الشروط المطلوبة للإعتراف باحتمال انخفاض السعر في الحسابات الختامية؟

١٤ ـ بين الحالات التي يمكن أن نعترف فيها بوجود خسائر على التعاقدات المتعلقة بالحصول على بضاعة، وبين كيفية معالجة هذه الخسائر.

١٥ ـ ما هي الأسباب التي تبرر استخدام طريقة مجمل الربح وطريقة التجزئة كأساس لتقدير قيمة المخزون؟

١٦ ـ إشرح كيف يمكن الوصول إلى قيمة المخزون باستخدام طريقة مجمل الربح وطريقة التجزئة، وفاضل بينهما.

١٧ ـ ما هي أهداف نظام الرقابة على المخزون؟ وكيف تتحقق؟

١٨ ـ ما هي الأهداف التي يسعى المحاسب إلى تحقيقها عند عرض بيانات المخزون السلعي في الميزانية العمومية؟

١٩ ـ أجب بنعم أو لا عما يأتي مع تبرير وجهة نظرك باختصار:

ـ بينما أن تقييم المخزون السلعي يؤثر على قائمة المركز المالي فإنه لا يؤثر إطلاقاً على قائمة الدخل.

- تتكون التكلفة بالنسبة للمخزون من جميع الأعباء المطلوبة للحصول على البضاعة في مكانها وفي الزمان المطلوبة فيه بصفة عامة.
- تخصيص التكاليف المتعلقة بالبضاعة على الجزء المباع والجزء غير المباع يعتبر ضرورة عملية للقياس السليم للدخل.
- يتم تقييم المخزون بالقيمة الأقل من التكلفة أو الإحلال بصرف النظر عن القيمة البيعية المتوقعة أو القيمة البيعية الصافية.
- إذا كان سعر بيع أحد المنتجات ١٦٠٠ جنيه، وتكلفته ٧٢٠ جنيه، وقيمته البيعية ١٢٠٠ جنيه، وقيمته البيعية الصافية ٨٠٠ جنيه، وسعر إحلاله ٦٠٠ جنيه، فإنه يقوم لأغراض الميزانية بمبلغ ٦٠٠ جنيه، تطبيقاً لقاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل.
- ليس من الضروري أن تعكس طريقة تحديد تكلفة المخزون التدفق الفعلي للبضاعة في المشروع.
- تمييز البضاعة المباعة وتحديد تكلفتها أمر ضروري للوصول إلى الدخل السليم.
- تفترض طريقة الوارد أولاً صادر أولاً أن البضاعة المباعة تكون من أحدث العناصر المشتراة، وأن المخزون يكون من أقدم المشتريات.
- تعطى طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً نفس النتيجة بصرف النظر عن طول أو قصر الفترة التي يتم فيها تسجيل البضاعة.
- تعمل طريقة القيمة النقدية للوارد أخيراً صادر أولاً على التخلص من مشاكل طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً العادية.
- يؤثر اختيار طريقة معينة لتحديد التكلفة على كل من رأس المال العامل وعلى دخل المشروع.
- تعمل طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً على إدراج تكلفة الحيازة ضمن دخل المشروع.
- يؤدي استخدام طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً إلى الوصول إلى الدخل الحقيقي للمشروع.

٢٠ ـ بين أوجه الصواب والخطأ في العبارات التالية باختصار:

ـ ليس هناك علاقة بين قيمة الإحلال والقيمة الممكن تحقيقها عند تقييم المخزون وفقاً لطريقة التكلفة أو السوق أيهما أقل.

ـ تعطي طريقة المخزون الأساسي نفس النتائج التي تعطيها طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً بالنسبة لتقييم المخزون.

ـ تختلف طريقة المتوسط المرجح كأساس لتقييم المخزون عن طريقة المتوسط المتحرك.

ـ ليس من الضروري أخذ التدهور في قيمة السلعة في الإعتبار طالما أن التقييم يتم وفقاً لطريقة السوق أو التكلفة أيهما أقل.

ـ انخفاض سعر المخزون يعني انخفاض القيمة الإقتصادية للسلعة وبالتالي يجب أخذه في الإعتبار عند تقييم المخزون.

ـ إذا كان صافي القيمة البيعية أقل من قيمة الإحلال فإنه ينبغي تقييم المخزون باستخدام صافي القيمة البيعية حتى ولو كانت التكلفة أقل.

ـ التقييم في ظل طريقة التكلفة أو السوق أيهما أقل يكون عادة باستخدام مجموع المخزون وذلك تطبيقاً لمفهوم التحفظ.

ـ يدرج الإنخفاض المتوقع في أسعار بيع المخزون عند معالجة الإنخفاض الفعلي وتكوين مخصص لهبوط الأسعار.

ـ ليس من الضروري إدراج خسائر الإرتباطات على المشتريات بعقود طالما أنها لم تتحقق بعد.

ـ تعتبر طريقة التكلفة أو السوق أيهما أقل أكثر تحفظاً في تقييم المخزون السلعي.

ـ التقييم على أساس تكلفة الإحلال يعطي نتائج متشابهة تماماً مع طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً.

ـ من الممكن استخدام أسعار البيع كأساس لتقييم المخزون في بعض الحالات.

ـ يمكن تقدير المخزون باستخدام طريقة إجمالي الربح كأساس لإعداد القوائم المالية.

- لا تختلف طريقة إجمالي الربح وطريقة التجزئة كأساس لتقدير المخزون.
- تهدف إجراءات الرقابة على المخزون إلى توفير الحماية والأمان الكامل للمخزون فقط.
- يعتبر معدل دوران المخزون أساساً جيداً لتحديد الحجم الأمثل للاستثمارات في المخزون.
- ليس من الضروري الإفصاح عن طرق تقييم المخزون في الميزانية، وكذا الإفصاح عن أي تغيير في تلك الطرق.

ثانياً: التمارين:

التمرين الأول:

فيما يلي البيانات المتعلقة بأحد عناصر المشتريات التي تمت خلال السنة الأولى للتشغيل في إحدى المنشآت وشروط الحصول عليها:

العملية	شروط الشراء	الوحدات المشتراة	تكاليف النقل	إجمالي قيمة الفاتورة والنقل
		وحدة	جنيه	جنيه
١	الدفع خلال ٣٠ يوم	١٠٠	١٠٠	١٥١٠٠
٢	١٪ - ٥ أو ن - ٣٠ يوم	٧٥	٦٠	١١٢٦٠
٣	١٪ - ١٠ أو ن - ٣٠ يوم	٥٠	٤٤	٨٠٤٤
٤	٣٪ - ٥ أو ٢٪ - ١٠ أو ن - ٢٠ يوم	١٢٥	٥٠	٢٠٠٥٠
٥	٢٪ - ١٠ أو ن - ٣٠ يوم	١٠٠	٦٠	١٥٦٦٠

وتقدر تكاليف المناولة والتخزين التي تخصص على أساس الوحدات ١٣٥٠ جنيه. فإذا علمت أن الجرد الفعلي لهذا العنصر أظهر وجود ١٢٥ وحدة. وأن المنشأة لم تحصل على الخصم على المشتريات الثانية، وحصلت على جميع الخصومات الأخرى.

المطلوب: تحديد مخزون آخر المدة وتحديد تكلفة البضاعة المباعة خلال الفترة باستخدام طريقة الوارد أولاً صادر أولاً. (الخصم الذي لم تحصل عليه المنشأة يستبعد من تكلفة البضاعة المباعة والمخزون).

التمرين الثاني:

فيما يلي البيانات المتعلقة بأحد عناصر المخزون في شركة مطابع محرم الصناعية خلال سنة ١٩٧٥:

رصيد أول المدة ٢٤٠ وحدة قيمتها ٢١٦٠ جنيه.

المشتريات:

رقم العملية	عدد الوحدات	التكلفة
١	٤٨	٤٨٠
٢	١٦٨	١٨٤٨
٣	١٢٠	١٤٦٤
٤	١٩٢	١٧٢٨
٥	٢٤٠	٢١٦٠
المجموع	٧٦٨	٧٦٨٠

وقد أظهر الجرد الفعلي في نهاية السنة المالية وجود ٣٠٠ وحدة من هذا العنصر.

المطلوب: تحديد تكلفة المخزون وتكلفة البضاعة المباعة خلال السنة، باستخدام الفروض التالية:

أ ــ طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً.
ب ــ طريقة الوارد أولاً صادر أولاً.
جـ ــ طريقة المخزون المرجح بالأوزان.
د ــ طريقة المخزون الأساسي (بافتراض أن المخزون الأساسي يقدر بعدد ٢٤٠ وحدة وأن تكلفة الإحلال ٩ جنيه).

التمرين الثالث:

أظهرت سجلات المخزون في إحدى الشركات الصناعية البيانات التالية المتعلقة بعنصر المخزون س عن شهر يناير سنة ١٩٧٥:

التاريخ	المشتريات		المبيعات
	عدد الوحدات	قيمة الوحدة	
		جنيه	
مخزون أول يناير	١٦٠٠	٨,٢٥	
٧٥/١/٣			١٠٠٠
٧٥/١/٨	١٨٠٠	٨,٣٠	
٧٥/١/١٢			١٦٠٠
٧٥/١/١٥	١٤٠٠	٨,٢٠	
٧٥/١/١٨			١٧٠٠
٧٥/١/٢٢	١٤٠٠	٨,٤٥	
٧٥/١/٢٨			١٥٠٠

المطلوب: تحديد تكلفة مخزون آخر المدة وتكلفة البضاعة المباعة عن شهر يناير ١٩٧٥ بافتراض أن المنشأة تستخدم نظام الجرد المستمر (ويتم إثبات المشتريات والمبيعات بطريقة فورية) وذلك باستخدام الفروض التالية:

١ ــ الوارد أولاً صادر أولاً.
٢ ــ الوارد أخيراً صادر أولاً.
٣ ــ المتوسط المتحرك.

(ب) بافتراض أن المنشأة تستخدم نظام الجرد الدوري لتقييم المخزون، حدد تكلفة المخزون وتكلفة البضاعة المباعة خلال الشهر، باستخدام الفروض التالية:

١ ــ الوارد أولاً صادر أولاً.
٢ ــ الوارد أخيراً صادر أولاً.
٣ ــ المتوسط المرجح بالأوزان.

التمرين الرابع:

فيما يلي البيانات المتعلقة ببعض عناصر المخزون في إحدى المنشآت في نهاية سنة ١٩٧٥:

عناصر المخزون	التكلفة الأصلية	سعر البيع المتوقع	تكلفة الإحلال
	جنيه	جنيه	جنيه
١	٤	٤,٨	٣,٨
٢	١٠	١٥,-	١٠,٥
٣	٤,٣	٦,-	٤,-
٤	١٣,٦٤	١٣,-	١٢,-
٥	٢,١	٢,٤	٢,-
٦	٢٩,٢	٣٦,-	٣٠,-
٧	٧,٦	٨,٤	٧,٥
٨	٩,-	١٠,-	٦,٤
٩	١٢,-	١٨,-	١٣,-
١٠	١٧,٦	٢٠,-	٧,-

فبفرض أن المصاريف البيعية تبلغ ١٠٪ والربح العادي ٢٥٪ من سعر البيع.

المطلوب: تحديد قيمة كل عنصر من عناصر المخزون والتي ينبغي أن تظهر في قوائم تقييم المخزون في نهاية السنة المالية ـ مع التعليق على كل منها مبيناً أسباب اختيارك.

التمرين الخامس:

فيما يلي بيانات المخزون الخاصة بإحدى الشركات الصناعية في ١٩٧٥/١٢/٣١:

القسم	الكمية	قيمة الوحدة	
		التكلفة	السوق
أ	٦٠	٢٤	٢٥
	٥٠	١٢	١١,٧٥
	٣٢	١٨	١٨
	٢٠	٩	٩,٥
ب	٢٤	٩	١٠
	٢٨	١٣,٥	١٣
	١٦	٣٦	٣٧,٥

المطلوب: (١) تحديد قيمة المخزون باستخدام طريقة التكلفة أو السوق أيهما أقل على أساس (أ) كل عنصر من عناصر المخزون (ب) على أساس مجموعات المخزون (جـ) على أساس المخزون ككل.

(٢) تحديد أفضل تلك القيم بالنسبة لأعداد القوائم المالية ولماذا؟

التمرين السادس:

تستخدم إحدى المنشآت طريقة إجمالي الربح كأساس لتقدير مخزون آخر المدة كوسيلة للتحقق من إجراءات الجرد التي تتم في نهاية السنة المالية. وتتعامل المنشأة في نوعين من السلع أ، ب وتبلغ حافة الربح عليهما ٢٥ و٣٥٪ من سعر البيع خلال السنوات السابقة. ويبلغ متوسط حافة الربح للمنشأة ككل ٣٠٪ من المبيعات. وفيما يلي بيانات التشغيل عن السنة الحالية:

البيان	المنتج أ	المنتج ب	المجموع
	جنيه	جنيه	جنيه
المبيعات	٢٠٠٠٠٠	٤٠٠٠٠٠	٦٠٠٠٠٠
مخزون أول المدة	٢٠٠٠٠	٥٠٠٠٠	٧٠٠٠٠
المشتريات	١٦٠٠٠٠	٢٦٠٠٠٠	٤٢٠٠٠٠

وقد أظهرت نتيجة الجرد الفعلي أن المخزون في آخر المدة ٨٠٠٠٠ جنيه، ووفقاً لطريقة إجمالي الربح فإن المخزون يقدر بمبلغ ٧٠٠٠٠ جنيه. ويرى مدير المنشأة أن الفرق بين رقمي المخزون كبير وأنه ينبغي تبريره، وقد تم فحص عينة من كل من المنتجين أ، ب واتضح أن نسبة إجمالي الربح هي فعلاً ٢٥، ٣٥٪.

المطلوب: (أ) بيان كيف تم حساب المخزون باستخدام طريقة إجمالي الربح.

(ب) تحديد قيمة المخزون باستخدام نفس الطريقة بالأسلوب الذي تراه مناسباً في هذه الحالة.

(جـ) إشرح أسباب وجود خلاف بين قيمة المخزون في حالة الجرد الفعلي وتقدير قيمة المخزون بالطريقة السابقة.

التمرين السابع:

تقوم إحدى الشركات التجارية بتصريف نوعين من السلع.
المنتج أ وتبلغ حافة الربح عليه في المتوسط ٣٥٪ من سعر التجزئة.
المنتج ب وتبلغ حافة الربح عليه في المتوسط ٢٥٪ من سعر التحزئة.

وقد بلغت حافة الربح بالنسبة للمنشأة ككل ٢٩٪ في خلال السنوات الثلاث السابقة. وفيما يلي البيانات التي أمكن الحصول عليها بالنسبة لتلك المنشأة:

	المنتج أ	المنتج ب
	جنيه	جنيه
مخزون أول المدة بالتكلفة	٣٩٠٠٠	١٨٠٠٠٠
بسعر البيع	٦٠٠٠٠	١٤٠٠٠٠
المشتريات:		
بالتكلفة	٣٩٠٠٠٠	١٨٠٠٠٠٠
بسعر البيع	٦٠٠٠٠٠	٢٤٠٠٠٠٠
المبيعات	٥١٠٠٠٠	٢٥٥٠٠٠٠

المطلوب:

(أ) تحديد المخزون بالنسبة لكل سلعة وللمنشأة ككل طبقاً لطريقة التجزئة.

(ب) إشرح الخلافات التي تظهر في نتائج تقدير المخزون.

الباب الرابع

في

جرد وتقييم الأصول طويلة الأجل

وما يرتبط بها من مشاكل محاسبية



عرضنا في الباب السابق للمشاكل المحاسبية المتعلقة بالأصول قصيرة الأجل، وبينا المعالجة المحاسبية المتعلقة بها بالتفصيل، كما أوضحنا كيفية إظهار عناصر تلك الأصول في الميزانية العمومية، وننتقل بعد ذلك لمعالجة مشاكل الأصول طويلة الأجل. وسينقسم حديثنا على الأصول طويلة الأجل على موضوعين رئيسيين، فسنعرض أولا لمشاكل تملك الأصول ومشاكل الاستغناء عن خدماتها وكيفية معالجة تلك العمليات محاسبياً، وأسس تقييم تلك الأصول والعناصر التي تتكون منها تكلفتها. ومن الطبيعي أن ذلك سيتطلب ضرورة التعرض لمشاكل الفصل بين النفقات الرأسمالية والمصاريف الإيرادية، وتحديد تكلفة الأصول التي تقوم المنشأة بانشائها بنفسها، ثم نعرض لمشاكل الاصلاحات والتجديدات المتعلقة بالأصول طويلة الأجل، ومشاكل تبادل الأصول بغيرها.

أما الموضوع الرئيسي الثاني الذي سنعرض له في هذا الباب فهو موضوع إهلاك الأصول طويلة الأجل والنقص التدريجي الذي يتعرض له بعض منها. وسنعرض في هذا الموضوع لعوامل الإهلاك وطرقه بالتفصيل، ثم نبين تأثير الإهلاك على القرارات الاستثمارية، وكيفية تسجيل الإهلاك والافصاح عنه في القوائم المالية، ثم نعرض لموضوع إستنفاذ أو تناقص بعض الأصول طويلة الأجل، ونبين كيفية تحديده ومعالجته محاسبياً.

وسيخصص لكل موضوع من هذين الموضوعين فصلا مستقلا على النحو الوارد، بالتفصيل في الصفحات التالية.



الفصل العاشر

في

المشاكل المحاسبية المرتبطة بتملك الأصول طويلة الأجل والاستغناء عن خدماتها

١ ــ مقدمة:

يطلق إصلاح الأصول طويلة الأجل Plant and Equipment أو الأصول طويلة الأجل المملوكة Properity plant and Equipment أو الأصول الثابتة Fixed assests على مجموعة الأصول الملموسة طويلة الأجل التي تستخدمها المنشأة في عملياتها. وتتميز تلك الأصول عن غيرها من الاستثمارات بأنها تستخدم في عمليات المشروع، فالأراضي التي تحتفظ بها المنشأة كموقع للمباني التي تعتزم القيام بها تعتبر إستثمارات وليست أصول طويلة الأجل، أما عند إقامة المبنى والبدء في استخدامه في أعمال المشروع، فإن نفس الأراضي تدرج ضمن مجموعة الأصول طويلة الأجل. ومما يميز تلك الأصول أيضاً أن المنشأة تحصل منها على خدمات خلال فترة محدودة من الزمن، فجميع الأصول طويلة الأجل فيما عدا الأراضي لها حياة انتاجية محدودة، وبناء عليه فان تكاليفها ينبغي تخصيصها على الفترات التي تستفيد من خدماتها.

وسنناقش في هذا الفصل المشاكل المحاسبية المتعلقة بتملك الأصول الملموسة طويلة الأجل، وسنعرض اولا لفكرة مختصرة عن الأقسام الرئيسية للأصول طويلة الأجل، وتحديد قيمتها، والعناصر التي تدرج ضمن تكلفة الأصل طويل الأجل وذلك بالنسبة للعناصر المختلفة من الأصول. وبعد ذلك نعرض لمشكلة الاستغناء

عن خدمات الأصول طويلة الأجل، ومبادلة تلك الأصول بغيرها، وذلك على النحو الوارد بالتفصيل في الصفحات التالية:

٢ ـ تصنيف الأصول المستخدمة في أعمال المشروع:

يمكن تقسيم الأصول التي تستخدم في أعمال المشروع إلى بعض المجموعات الرئيسية والمجموعات الفرعية، على النحو التالي:

أولاً: الأصول الملموسة Tangible assets: وهي الأصول التي يكون لها كيان مادي ملموس والتي تستخدم في أعمال المشروع وأهم هذه الأصول.

أ ـ المنشآت والتركيبات: ويدرج ضمن هذه المجموعة جميع الأصول المادية المملوكة التي تستخدم في أعمال المشروع مثال ذلك الأراضي، والمباني الإنشاءات من جميع الأنواع، الآلات، التركيبات، الأثاث، والأدوات. وتتميز الأصول التي تدرج ضمن هذه المجموعة بخاصيتين رئيسيتين هما:

١ ـ أنها لا تفني في السلعة المنتجة أو المباعة، بمعنى ان الحصول على خدمات هذه الأصول لا يترتب عليه تغيير في خصائص الأصل المادية، فالمبنى الذي تستخدمه المنشأة في أعمالها أو الآلة المستخدمة في الإنتاج يترتب على إستخدامها تعرضها للإهلاك وفي النهاية تفقد قدرتها على تأدية الخدمة بكفاءة مع بقاء هيكلها المادي وأجزائها دون تغيير، وذلك بعكس المادة الخام التي تفقد كيانها في السلعة المنتجة.

٢ ـ أن المنشأة تحصل على هذه الأصول عادة لاستخدامها في أعمالها وليس بقصد إعادة البيع. وهذا لا يمنع المنشأة من التخلص من الأصل في أي وقت ولكن هذا يعتبر عملية فرعية بالنسبة للغرض الرئيسي وهو إنتاج وتوزيع السلع والخدمات، وتتكون هذه الأصول من عنصرين هما:

١ ــ **الأراضي**: تكون الحياة الانتاجية للأراضي عادة غير محدودة، وبصفة عامة فإن فيمتها لا تتناقص بمضى الزمن. وتختلف الأراضي ايضاً عن الموارد الطبيعية التي تتعرض للنفاذ التدريجي في أنها لا تتعرض للنفاذ نتيجة لاستخدامها ويلاحظ أنه قد تطرأ بعض الظروف غير الطبيعية التي تؤثر في قيمة الأراضي مثال ذلك إغلاق بعض الطرق أو حدوث فيضان، أو غير ذلك من العوامل، ولكن على الرغم من ذلك فإن الأراضي تعالج محاسبياً على أنها ليست خاضعة للإهلاك.

٢ ــ **الأصول الأخرى ذات الحياة الانتاجية المحدودة**: ويدرج في هذه المجموعة جميع الأصول طويلة الأجل الأخرى التي تستخدم في أعمال المشروع، على أساس أن جميع تلك الأصول ـ فيما عدا الأراضي ـ يكون لها حياة انتاجية محدودة، ويتحول الاستثمار في هذه الاصول الى جزء من تكلفة السلعة المنتجة او المباعة خلال الحياة الانتاجية لها، وبالتالي فان هذا الاستثمار سيختفي نتيجة لعملية تخصيصه على تكلفة السلعة أو الخدمة.

ب ــ **الأصول القابلة للنفاذ**: وتشمل هذه المجموعة من الأصول على جميع الموارد الطبيعية التي تكون قابلة للنفاذ التدريجي خلال عملية استخراج العناصر التي تشتمل عليها مثال ذلك المناجم، وحقول البترول والغازات الطبيعية، والغابات. وتتحول تكلفة تلك الأصول وتكاليف تنميتها وتطويرها إلى أعباء دورية متمثلة في النفاذ التدريجي Depletion الذي يحمل على الإيرادات.

ثانياً ـ الأصول غير الملوسة Intangible assets: وهي الأصول التي تفتقد الكيان المادي الملموس، مثال ذلك حقوق الاختراع والتأليف والعلامات التجارية، وشهرة المحل، وتتكون هذه المجموعة من الأصول من عنصرين هما:

أ ــ الأصول غير الملموسة ذات الحياة الانتاجية المحدودة، فقد تكون حياة بعض الأصول غير الملموسة محدودة بمقتضى القانون أو بمقتضى بعض العقود، مثال

ذلك حقوق الاختراع وحقوق التأليف، ولهذا فان قيمة تلك الأصول ينبغي ان تخصص على سنوات الاستفادة منها (Amortized).

ب ــ الأصول غير الملموسة التي لا تكون حياتها محدودة مثال ذلك الأسماء التجارية وتكاليف التنظيم، ومن الناحية النظرية فإن هذا النوع من الأصول لا ينبغي أن يخضع لعمليات التخصيص السنوي. ولكن في الحياة العملية غالباً ما يتم تخصيص تكلفتها على عدد محدود من السنوات.

وتشترك جميع الأصول طويلة الأجل في انها تمثل مصدراً للخدمات المستقبلة ولهذا فإن تكلفة تملك مثل هذه الأصول تعتبر مقياساً للمبلغ المستثمر في الخدمات المستقبلة التي ستحصل عليها المنشأة من الأصل. وتعكس تكلفة الأصل عند تملكه قيمته التبادلية من البائع الى المشتري، ويستخدم المحاسبون، عادة، تلك التكلفة لاثبات قيمة الأصل على أساس أنها تتصف بالموضوعية، كما انها تعكس إستثمار الوحدة المحاسبية مقابل الخدمات المستقبلة التي ستحصل عليها من الأصل.

وكلما استخدم الأصل في العمل والانتاج فان تكلفته الأصلية تتعرض للتناقص نتيجة لحصول المنشأة على جزء من خدماته، ويطلق على هذا النقص إصطلاح الاهلاك، وسنعرض لموضوع الاهلاك بالتفصيل في الفصل القادم، وجدير بالذكر هنا انه بسبب طول الحياة الانتاجية لهذا النوع من الأصول فانه من الممكن ان تختلف قيمته السوقية عن قيمته الدفترية (التكلفة ناقصا الاهلاك)، وتحدث هذه الخلافات نتيجة للتقلبات في المستوى العام للأسعار (التغيرات في قيمة النقود)، أو بسبب زيادة (أو نقص) القيمة السوقية لبعض الأصول. وحينما تكون تلك التقلبات كبيرة يثار كثير من الجدل حول إستمرارية دلالة تكلفة الأصول غير المستهلكة لأغراض إعداد الميزانية العمومية وقياس الدخل الدوري، وسنعرض لهذا الموضوع باختصار في الفصل التالي ايضاً. ويهمنا هنا أن نعرض لكيفية تحديد تكلفة الأصول طويلة الأجل، وهو ما سنتناوله بالتفصيل في القسم التالي.

٣ ـ تحديد تكلفة الأصول طويلة الأجل:

تكلفة الأصل طويل الأجل هي القيمة النقدية أو القيمة المقابلة أو المعادلة لها والتي تتحملها المنشأة لتملك الأصل وتهيئته لكي يصبح صالحاً للاستخدام ويتصف هذا التعريف بالبساطة والوضوح. ولكن تطبيقه عملياً ينطوي على كثير من المشاكل، ويمكن تقسيم المشاكل الفرعية في هذه الصدد إلى ثلاثة مجموعات رئيسية هي، اولا تحديد العناصر التي تدرج ضمن تكلفة تملك الأصل ثم كيفية قياس تكلفة تملك الأصول طويلة الأجل، وأخيراً كيفية معالجة التكاليف التي تتحملها المنشأة بعد تملك الأصل، وسنعرض لهذه المشاكل بالتفصيل في الصفحات التالية.

٣ ـ أ ـ العناصر التي تدرج ضمن تكلفة الأصل:

لا يعتبر الأصل كاملا إلا إذا كان صالحاً لأداء الخدمة التي تملكته المنشأة من أجلها، ويلاحظ أن بعض الأصول تكون جاهزة بمجرد الحصول عليها، مثال ذلك الآلات الكاتبة والحاسبة، ولهذا فان تكلفة هذا النوع من الأصول يمكن قياسها عن طريق دمج سعر الشراء طبقاً للفاتورة مع تكاليف النقل. ويوجد أصول أخرى تتطلب وقتاً حتى تصبح صالحة لأداء الخدمات المشتراة من أجلها، مثال ذلك تركيب آلة تجميع في مصانع السيارات الكبيرة، فهي تتطلب أولا تجميعها وبناء قواعدها ثم تركيبهاوفحصها، وبناء عليه فان جميع النفقات المرتبطة بعمليات التجميع وبناء القواعد والتركيب والفحص تعالج منطقياً كجزء من تكلفة الأصل.

ويطلق إصطلاح النفقات الرأسمالية على جميع عناصر النفقات المدرجة ضمن تكلفة الأصل، وذلك تمييزاً لها عن عناصر النفقات الأخرى التي تعتبر مصروفات في الفترة التي تدفع فيها، والتي يطلق عليها إصطلاح المصاريف الايرادية. وتعتبر التفرقة بين النفقات الرأسمالية والمصاريف الايرادية في غاية الأهمية بالنسبة لقياس الدخل الدوري للمشروعات، ذلك لأنه إذا عولجت بعض التكاليف المتعلقة بتملك

الأصول ضمن مصاريف الفترة الجارية فانه سيترتب على ذلك نقص دخل الفترة الحالية، وزيادة دخل الفترات التالية التي تحصل على خدمات ذلك الأصل دون مقابل.

ويعتبر المعيار النظري للتفرقة بين النفقات الرأسمالية والمصاريف الايرادية هو الحصول على الخدمات بالكامل خلال السنة الحالية، أو وجود بعض الخدمات المؤجلة من وراء تلك النفقات في السنوات التالية. وعلى الرغم من بساطة هذا المعيار إلا أن تطبيقه عملياً تكتنفه كثيراً من الصعوبات. وتغليباً للاعتبارات العملية، فان كثير من الشركات تعالج النفقات التي تقل عن حد معين (أقل من ١٠٠ جنيه مثلا) كمصروفات ايرادية، وذلك للقضاء على المجهود الكتابي المتعلق بترحيل تلك المبالغ إلى حسابات الأصول وإدراجها ضمن أعباء الاهلاك، وفيما عدا الحالات التي تكون فيها تلك المبالغ الصغيرة ذات قيمة كبيرة عند تجميعها، فان هذا الاجراء، إذا استخدم بصفة مستمرة، يعتبر إجراءاً معقولاً وملائماً. وسنعرض فيما يلي للعناصر التي تدخل في تكلفة أهم أنواع الأصول باختصار.

الأراضي. تثار بعض المشاكل عند تحديد العناصر التي تدرج ضمن التكلفة الأصلية للأراضي وعموماً تتكون تكلفة تملك الأراضي من العناصر التالية: (١) ثمن الشراء الأصلي (٢) كل تكاليف التعاقد والتسجيل ونقل الملكية مثال ذلك عمولة الشراء، والمصاريف القضائية وأتعاب المحاماة وغيرها (٣) جميع تكاليف التمهيد والاصلاح والتحسين اللازمة ليصبح الأصل صالحاً للاستخدام المرغوب (٤) تكاليف تحسين الأراضي التي تكون حياتها غير محدودة.

وقد يكون من الضروري في بعض الحالات الرجوع إلى عقد شراء الأراضي لتحديد التكلفة الأصلية لها، فقد ينص عقد الشراء على أن يدفع المشتري ٥٠٠٠٠ جنيه ثمناً للأرض، ويسدد الضرائب العقارية المستحقة عليها وقدرها ٣٠٠٠ جنيه،

ويسدد الرهن المستحق عليها وقدره ١٥٠٠ جنيه، في مثل هذه الحالة سيكون سعر شراء الأراضي هو ٥٤٥٠٠ جنيه وليس ٥٠٠٠٠ جنيه. وتدخل في تكلفة الأرض النفقات اللازمة لجعلها صالحة للاستخدام في الغرض المشتراه من أجله، مثال ذلك نفقات إزالة ما عليها من أشجار أو تكاليف التمهيد أو الردم، كما يلاحظ أن أي عناصر تباع نتيجة للقيام بهذه العمليات تعالج على أنها تخفيضاً لتكلفة الأراضي.

ويمكن ان تدرج تكاليف تحسين الأراضي ضمن رصيد حساب الأراضي، أو قد تدرج في حساب خاص يسمى حساب تحسينات الأراضي، مثال ذلك تكاليف إنشاء الطرق والممرات الداخلية، ويلاحظ أنه إذا كانت هذه التحسينات حياتها محدودة فانها تدرج في حساب خاص وذلك لتسهيل حساب الاهلاك الخاص بها.

وجدير بالذكر أن الأراضي التي تحصل عليها المنشأة لاستخدامها في أغراض البناء المستقبلة، أو لاستخدامها كاستثمار لبعض الفوائض النقدية، لا يمكن أن تكون مستغلة في أعمال المشروع، ولهذا فهي لا تدرج ضمن مجموعة الأصول طويلة الأجل، ولكنها تعالج ضمن بند الاستثمارات، على أن يضاف اليها تكاليف الاحتفاظ بها مثل الضرائب، والفوائد وغيرها، وذلك حتى تستخدم تلك الأراضي في أغراض المشروع. وفي هذا التاريخ تحول تلك الأراضي من مجموعة الاستثمارات إلى مجموعة الأصول طويلة الأجل، وتعالج تكاليف الاحتفاظ بها حينئذ باعتبارها من مصاريف المنشأة.

المباني: تكون التفرقة بين المباني والأراضي مهمة في بعض الحالات وذلك نظراً لتأثير ذلك على الاهلاك وعلى الدخل بالتالي، فعلى سبيل المثال إذا قامت المنشأة بالحصول على قطعة أرض عليها مبنى قديم وستقوم المنشأة بإزالة هذا المبنى القديم حتى يمكنها إستخدامها لاقامة مبنى جديد عليها، فما هو الحكم في هذه الحالة بالنسبة لتكاليف إزالة المبنى القديم؟ هل تعتبر تكاليف الإزالة (بعد إستبعاد المحصل من بيع

الانقاض بطبيعة الحال) جزء من المصاريف الجارية أم جزء من تكلفة المبنى الجديد؟ أم عنصر من عناصر تكاليف الأراضي؟ إذ عولجت هذه التكاليف كمصروف فستحمل على الإيرادات مباشرة، أما إذا إعتبرت جزء من تكاليف المبنى فانها ستتحول إلى مصروف خلال سنوات الحياة الانتاجية للمبنى أما إذا اعتبرت جزء من تكاليف الأراضي فانها لن تعتبر مصروفات إطلاقاً ذلك لأن الأراضي غير خاضعة للاهلاك عادة. ولكن ما هي المعايير التي يمكن استخدامها في مثل هذه الحالات؟

إن المعيار الأساسي الذي يستخدم في مثل هذه الحالات هو هل يوجد علاقة سببية بين النفقة وأحد عناصر الأصول، بمعنى أنه ينبغي البحث في مدى ارتباط النفقة بالأصل الذي تملكته امنشأة، وبناء على ذلك فانه اذا حصلت المنشأة على قطعة أرض لإستخدامها في أغراض البناء، فان جميع التكاليف المتعلقة بوضع الأراضي في حالة تمكن من استخدامها في الغرض المشتراه من أجله تعتبر جزء من تكلفة الأرض، ولكن من ناحية أخرى فان تكاليف تحليل وفحص التربة اللازمة لتحديد نوع الأساس المطلوب لا تعتبر جزء من تكلفة الأرض.

ويستخدم المعيار السابق للتغلب على كثير من المشاكل التي تثار عند تحديد تكلفة البناء والتشييد وتكاليف تملك الأصول، مثال ذلك:

التكلفة	كيفية معالجتها واسباب ذلك:
١ ـ تكلفة المباني المؤقتة المقامة للاشراف على بناء الموقع الجديد، ولتخزين العدد والمواد أثناء عملية البناء.	تعتبر جزء من تكلفة المبنى الجديد ذلك لأنها تعتبر جزء من التكاليف الضرورية للبناء واقامة المبنى الجديد.
٢ ـ تكاليف إزالة مبنى قديم مملوك للمنشأة، (بما فيها القيمة	تعتبر هذه التكاليف جزء من الخسائر المتعلقة بالاستغناء عن خدمات الأصل القديم. فهذه

الدفترية للمبنى القديم) وذلك لبناء مبنى جديد بعد أن أصبح المبنى القديم غير صالح للاستخدام.	التكاليف مرتبطة بخدمات الأصل القديم، وليس بالخدمات التي ستحصل عليها المنشأة من المبنى الجديد.
٣ ـ التأمين ضد المسؤولية المدنية المترتبة عن عمليات البناء، (التأمين على الأخطار التي قد يتعرض لها الغير أثناء عملية البناء).	تعالج هذه التكاليف كجزء من تكلفة المبنى الجديد، ذلك لأنها تعتبر تكاليف عادية وضرورية لوضع الأصل الجديد موضع التنفيذ.

وحينها تقوم المنشأة ببناء المبنى فان تكلفة ذلك المبنى تتضمن جميع العناصر الضرورية لاستكماله، وتشتمل عادة على أتعاب المهندسين الخاصة بالرسومات والاشراف، وتكاليف الحصول على ترخيص بناء، ومجموعة عديدة من عناصر التكاليف غير المباشرة الأخرى، وعند شراء المبنى فان جميع التكاليف المرتبطة بالشراء مثل تكلفة فحص المبنى وتقييمه يتم رسملتها باعتبارها متعلقة بالخدمات التي سيقدمها الأصل في المستقبل.

ولا ينبغي أن تكون علاقة السبب والنتيجة السابق التعرض لها مبرراً لرسملة بعض الخسائر، فعلى سبيل المثال اذا تبين لاحدى المنشآت بعد شراء أحد المباني مباشرة أن المبنى يتطلب ضرورة إجراء بعض الاصلاحات الكبيرة، فان معالجة تكاليف هذه الاصلاحات الكبيرة يتوقف على ظروف شراء المبنى وما اذا كان المشتري قد تحقق من الحاجة الى تلك الاصلاحات عند قيامه بالشراء أم لا، فاذا كان المشتري يعلم بوجود حاجة الى تلك الاصلاحات عند شرائه لهذا المبنى فان تكلفة الاصلاحات في هذه الحالة تعالج باعتبارها جزء من تكلفة المبنى، على أساس أن

تكلفة مبنى قديم بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه واصلاحه وتجديده بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه تشبه إلى حد كبير الحصول على مبنى مجدد بمبلغ ٦٠٠٠٠ جنيه مباشرة. أما إذا كان المشتري قد قام بشراء المبنى على أساس أنه صالح للاستخدام دون الحاجة الى مثل هذه الاصلاحات، ولكنه تبين بعد ذلك وجود عيوب كثيرة فيه تتطلب ١٠٠٠٠ جنيه لاصلاحها، فان هذه النفقة في هذه الحالة لا يترتب عليها تحسينات أو إضافة للحياة الإنتاجية للأصل، ولهذا ينبغي أن تعالج على أنها خسارة.

وبنفس المنطق السابق يمكن الاعتراض على معالجة القيمة الدفترية للأصول المستبدلة نتيجة لعدم ملائمتها أو لتقادمها كجزء من تكلفة الأصول الجديدة أو كتكاليف مؤجلة لأنه من الصعب القول بأن الأصل الجديد ستكون قيمته أعلى، أو أن السنوات القادمة ستحصل على خدمات أكثر بسبب عدم ملائمة او تقادم بعض الأصول غير المستخدمة. إن الفترات المستقبلة ستحصل على خدمات من تملك الأصل الجديد وليس من الاستغناء عن الأصل القديم أو الفشل في إهلاكه بالمعدلات الكافية. إن تأجيل تلك الخسائر أو رسملتها وإهلاكها على عدد من السنوات يعني تحميل دخل الفترات المستقبلة بأعباء إهلاك عن الأصول المستخدمة فيها، وعن أصول غير مستخدمة فيها.

الآلات والتركيبات: تشتمل هذه المجموعة من الأصول على عناصر متعددة مثل الآلات الثابتة والمتحركة، الأثاث والمفروشات، السفن، السيارات من جميع الأنواع، والأدوات، والحاسبات الالكترونية والتركيبات المكتبية وغيرها. وينبغي مراعاة الدقة في تحديد تكلفة هذه العناصر من الأصول، حتى يمكن تخصيصها بطريقة سليمة على الدخل.

وفي كثير من الحالات تقوم المنشأة بتصنيع بعض الآلات أو بيناء الأصل بنفسها، وذلك لأنها قد تحقق بعض الوفورات عند القيام بتلك العملية، أو لضمان

جودة المبنى أو الأصل الذي يقام بهذه الطريقة ويثير بناء المنشأة للأصول بعض المشاكل المتعلقة بتخصيص التكاليف.

ويوافق المحاسبون بصفة عامة على رسملة جميع التكاليف المباشرة المتعلقة ببناء أو إنشاء الأصل، وتعرف التكاليف المباشرة في هذا المجال بأنها التكاليف التي لم تكن المنشأة تتحملها لولا القيام بالمبنى أو بتصنيع الآلة، وتشمل تكاليف المواد المستخدمة والعمل، وتكاليف التصميم والتكاليف الهندسية وغيرها. أما التكاليف غير المباشرة المتعلقة باقامة المبنى او تصنيع الآلة فمعالجتها ليست موضع اتفاق بين المحاسبين.

تتركز المشكلة الرئيسية هنا حول ما إذا كانت التكاليف غير المباشرة التي لن تتغير نتيجة لبناء الأصل الثابت أو الآلة تعتبر جزء من تكلفة ذلك الأصل أو الآلة، من الطبيعي أن معظم المنشآت يكون لديها أقسام هندسية وإنشائية وتباشر تلك الأقسام أعمالها بالنسبة للأعمال العادية للمشروع، وأعمال الإنشاءات المتعلقة بالأصول، ولا جدال في أن تكاليف تلك الأقسام تخصص بين أعمال الصيانة العادية، وعمليات بناء الأصول. إن المشكلة المثارة هنا هي بالنسبة لقسم انتاج عادي في المنشأة والذي يعمل في بعض الأحيان في عمليات إنشاء وبناء الأصول، ومن الطبيعي أن عملية بناء الأصل سيترتب عليها زيادة في بعض التكاليف غير المباشر إلى حد معين، ولكن هناك بعض عناصر التكاليف غير المباشرة الثابتة، والتي لن تتزايد نتيجة لعملية بناء أو انشاء الأصل. وإذا خصصت تلك التكاليف الثابتة بين الانتاج العادي وبين الأصل الذي يتم تصنيعه، فسيترتب على ذلك نقص متوسط التكلفة الصناعية للانتاج خلال فترات تصنيع الأصول داخلياً، وسيرتفع الدخل قبل الضرائب بمقدار الجزء من التكاليف الثابتة المخصص على الأصول المقامة ذاتياً. وعموماً فان البدائل المتاحة لمعالجة تلك التكاليف غير المباشرة يمكن تلخيصها فيما يلي:

١ ــ لا تخصص اي تكاليف على الأصول التي تقوم المنشأة بانشائها، وهذا الإجراء لا يتصف بالدقة، ذلك لأن هناك بعض عناصر التكاليف الصناعية التي تزداد نتيجة لبناء الأصول داخلياً، إن تحميل هذه الزيادة في التكاليف غير المباشرة

على عمليات المشروع العادية يترتب عليه تشوية القوائم المالية بتحميل المصروفات بجزء من النفقات الرأسمالية.

٢ ـ تحميل الأصول المقامة داخلياً بقيمة التكاليف الصناعية غير المباشرة المضافة، وهذا الإجراء يعتبر مقبولا على أساس أن التكلفة الصناعية غير المباشرة المضافة هي التي تؤخذ في الاعتبار عند إتخاذ القرار الخاص بتصنيع الأصل داخليا كما ان التكاليف الثابتة تعتبر تكاليف فترية، وستتحملها المنشأة في جميع الحالات، وبناء عليه يمكن القول أنه لا يوجد علاقة سببية بين الأصل الذي يتم تصنيعه وبين التكاليف الثابتة. وتلقي هذه الطريقة قبولاً كبيراً من كثير من المنشآت والمحاسبين.

٣ ـ تحميل الأصول التي يتم تصنيعها بنسبة من جميع التكاليف الصناعية غير المباشرة، ويرى أنصار هذا الرأي أن الغرض من تخصيص التكاليف هو ربط التكاليف المنتجة التي تحملتها المنشأة من خلال فترة معينة بالانتاج الذي يخص تلك الفترة، فإذا كان في إستطاعة المنشأة أن تقوم ببناء أصل وفي نفس الوقت ممارسة اعمالها العادية، فان هذا يعني ان هناك فائدة من زيادة الانتاجية، وهذه الحقيقة ينبغي ان تنعكس في صورة زيادة الدخل. ويضيف انصار هذا الرأي ان تحميل التكاليف غير المباشرة على جزء فقط من النشاط المنتج معناه تجاهل الحقائق مما يؤدي إلى تخفيض تكاليف الأصول المقامة داخلياً، وعلى الرغم من وجاهة هذا الرأي إلا انه لا يستخدم بشكل كبير في الحياة العملية.

ومن المشاكل الأخرى التي تثار عند قيام المنشأة ببناء وتصنيع أصولها مشكلة الفائدة المستحقة عن فترة التشييد. ففي خلال فترة التشييد يكون هناك أموال مجمدة في مواد وعمل، وتكاليف الانشاء الأخرى، هل تعتبر الفائدة على الأموال المقترضة لهذا الغرض جزء من تكلفة الأصل الذي يتم بناؤه؟ ويعتبر هذا الموضوع من الموضوعات الجدلية في النظرية المحاسبية.

فيرى المحاسبون بصفة عامة أن الفائدة تعتبر من التكاليف المالية المتعلقة بالحصول على الأموال وليس من تكلفة لحصول على الأصول، فعلى سبيل المثال إذا

حصلت إحدى المنشآت على أصل معين وسددت ثمنه نقداً، ثم هناك منشأة أخرى حصلت على نفس الأصل ولكن بأموال مقترضة تتحمل عنها فوائد فليس من المنطق ان نقول ان المنشأة الثانية لديها أصل أكثر قيمة من الأصل الذي تملكه المنشأة الأولى لمجرد انها تدفع فائدة على الأموال المقترضة لتمويل الأصل. ويمتد هذا التبرير الى الأصول التي تقوم المنشآت ببنائها او تصنيعها، ويترتب عليه عدم اعتبار الفائدة جزء من تكلفة الأصل.

أما وجهة النظر المعارضة للرأي السابق فترى أن الفائدة خلال فترة الإنشاء هي بمثابة جزء من تكلفة تملك خدمات الأصل المستقبلة، أنهم يرون ان ادارة المشروع وهي بصدد انشاء الأصول داخلياً لا بد وان تكون قررت أن القيمة الجديدة للأصل لا بد وان تكون كافية لتغطية جميع التكاليف بما فيها الفوائد، وأكثر من هذا فهم يضيفون ان الفائدة على الاستثمار ستكون مضافة على قيمة الأصل في حالة شرائه جاهزاً وخلاصة هذا الرأي انه لا يمكن اعتبار الفائدة على الأموال المستخدمة في الانشاء مصروفاً خلال فترة انشاء الأصل وقبل ان يبدأ الأصل في انتاج الخدمات، ولكن هذه الفائدة تعامل على أنها جزء من تكلفة الأصل الذي يتم انشاؤه.

ويمكن ان تمتد المناقشة السابقة الى البحث فيما إذا كان من الممكن ان تسجل المنشأة المكاسب المحققة من الأصول التي تقوم المنشأة ببنائها ذاتياً، فبفرض ان أقل عرض مقدم للمنشأة للحصول على آلة معينة كان ٢٠٠٠ جنيه، ولكن المنشأة رأت تصنيع هذه الآلة داخلياً بتكلفة (مواد وأجور وتكاليف صناعية غير مباشرة مضافة) قدرها ١٥٠٠٠ جنيه، قد يرى البعض، في حالة قيام المنشأة بتصنيع الآلة داخلياً، أن الآلة ينبغي ان تسجل بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه، وأن المنشأة ينبغي ان تعترف بوجود ربح قدره ٥٠٠٠ جنيه، ولكن هذا القول يبتعد كثيراً عن مفهوم التحقق في المحاسبة، فالربح يتحقق من استخدام الأصل والاستغناء عن خدماته وليس من مجرد تملكه او الحصول عليه، ان الفرق بين التكلفة الخارجية وتكلفة الانشاء الداخلي

للأصل هي بمثابة وفورات ستحقق فقط من خلال اعباء الاهلاك المخفضة المترتبة على إستخدام الأصل الذي قامت المنشأة ببنائه او تصنيعه.

٣ ـ ب ـ كيفية قياس تكلفة تملك الأصول:

عرضنا في الجزء السابق لبعض المشاكل المتعلقة بتحديد العناصر التي تدرج في تكلفة الأصول طويلة الأجل، وسنعرض هنا لكيفية قياس تكاليف الأصول في حالة عدم وضوح القيمة التي تتحملها المنشأة نتيجة لتملك تلك الأصول وعموماً يمكن القول ان الهدف من قياس تكلفة التمليك هو تحديد النقدية او المقابل النقدي الضروري للحصول على الأصل، Cash equivelant وعموماً تتركز المشاكل في هذا الصدد حول تحديد معنى لفظ المقابل النقدي للأصول طويلة الأجل، وسنناقش فيما يلي بعض المشاكل المتعلقة بتحديد ذلك المقابل النقدي للأصول.

الخصم النقدي: في حالة شراء الأصول بخصم نقدي نتيجة الدفع خلال فترة معينة فان اصطلاح المقابل النقدي لا بد وان يعني في هذه الحالة سعر الفاتورة مطروحاً منه الخصم، ففي حالة شراء آلة بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه ٢٪ ـ ١٠ أون ـ ٣٠ يوم فانه يكون للمشتري حرية الاختيار بين ان يدفع ٩٨٠٠ جنيه في خلال عشرة ايام، أو يؤجل الدفع لمدة عشرين يوم ويدفع ١٠٠٠ جنيه بالكامل.

فاذا قامت المنشأة بالدفع خلال فترة الخصم فان الأصل سيسجل بمبلغ ٩٨٠٠ جنيه، أما إذا لم تقم بالدفع خلال هذه الفترة فان العبء المضاف نتيجة الفشل في الاستفادة بالخصم، لا يمكن ان يعتبر جزء من تكلفة الأصل,

سداد قيمة الأصل على دفعات مؤجلة: في بعض الحالات يؤجل سداد ثمن الأصل إلى فترات طويلة من الزمن، فعلى سبيل المثال، قد تحصل المنشأة على أصل

معين، مقابل التزامها بدفع مبلغ ٢٥٩٠ جنيه في نهاية كل سنة ولمدة عشر سنوات. إذا افترضنا في تلك الحالة أن قيمة الالتزام المترتب على الحصول على الأصل وقيمة الأصل هي عبارة عن مجرد ضرب قيمة القسط السنوي في عدد السنوات (٢٥٩٠×١٠)، فان معنى ذلك اننا نتجاهل ان هناك فوائد مأخوذة في الاعتبار في هذا الاتفاق. إن الوصول إلى القيمة التي تتخذ كأساس لاثبات تملك الأصل، في هذه الحالة، يتطلب ضرورة البحث عن المقابل النقدي لقيمة الأصل الآن، ربما إستطعنا أن نصل نتيجة لهذا البحث ان هذا الأصل أو آخر مشابه له تماماً يمكن الحصول عليه بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه نقداً، في هذه الحالة سيكون هذا المبلغ هو مقياس التكلفة، اما اذا لم يكن من المستطاع الوصول الى السعر النقدي للأصل بالطريقة السابقة، فانه ينبغي تقدير سعر الفائدة الضمني الذي ينطوي عليه العقد، فيفرض ان العقد السابق ينطوي على سعر فائدة قدره ٥٪، فتكون القيمة الحالية لعشرة دفعات بمبلغ ٢٥٩٠ جنيه سنوياً هي ٢٠٠٠٠ جنيه تقريباً، في مثل هذه احالة يمكن تسجيل الحصول على الأصل، وسداد قسط السنتين الأولى والثانية على سبيل المثال كما يلي:

٢٠٠٠٠		من حـ/ الآلات	تاريخ الحصول
	٢٠٠٠٠	إلى حـ/ عقد توريد الآلات المستحق	على الأصل
		إثبات شراء الآلات بعقد يتطلب دفع مبلغ ٢٥٩٠ جنيه سنوياً لمدة عشر سنوات، قيمتها الحالية بسعر فائدة ٥٪ هي ٢٠٠٠٠ جنيه.	

وعند سداد قسط العقد في نهاية السنة الأولى يظهر القيد على النحو التالي:

		من مذكورين		في نهاية
١٠٠٠		حـ/ مصاريف الفوائد		السنة الأولى
١٥٩٠		حـ/ عقد توريد الآلات المستحقة		
	٢٥٩٠	إلى حـ/ البنك (أو النقدية)		
		إثبات الفائدة المستحقة على مبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه لمدة سنة وسداد جزء من الالتزام المستحق عن عقد توريد الآلات		

أما في نهاية السنة الثانية فيظهر القيد على الصورة التالية:

		من مذكورين		في نهاية
٩٢٠		حـ/ مصاريف الفوائد		السنة الأولى
١٦٧٠		حـ/ عقد توريد الآلات المستحق		
	٢٥٩٠	إلى حـ/ البنك (النقدية)		
		إثبات سداد القسط المستحق من عقد توريد الآلات والفائدة على مبلغ (٢٠٠٠٠ - ١٥٩٠)		

واضح من القيد الأخير أن الفائدة حسبت على الرصيد المستحق بعد إستبعاد القسط المسدد في السنة السابقة، ومن الطبيعي أنه في نهاية السنة الثالثة ستحسب الفائدة على الرصيد المستحق بعد إستبعاد الأقساط السابق تسديدها، أو بصفة عامة يمكن القول أن الفائدة ستحسب على رصيد حساب عقد توريد الآلات المستحق في أول السنة، وذلك حتى يتم سداد هذا الرصيد في نهاية السنة العاشرة.

وجدير بالذكر أنه في حالة تأجيل المدفوعات إلى فترة صغيرة نسبياً، فان الفائدة الضمنية في العقد ستكون صغيرة، ويمكن تجاهلها. أما اذا كانت الفترة طويلة والفائدة كبيرة، فان تقدير القيمة النقدية لسعر الشراء سيوفر أساساً دقيقاً لقياس كل من تكلفة الأصل والالتزام المترتب عليها.

تملك المنشأة لمجموعة من الأصول في صفقة واحدة: قد تدفع المنشأة مبلغاً معيناً من المال للحصول على أكثر من أصل من الأصول، وفي حالة اختلاف الحياة الانتاجية لتلك الأصول، فانه من الضروري تخصيص المبلغ الاجمالي بين تلك الأصول وذلك لتوفير الأساس السليم لحساب الاهلاك، والمثال الشائع لهذه الحالة هو شراء مبنى مقام على قطعة أرض بثمن واحد للاثنين، فطالما أن حياة الأرض غير محددة وحياة المباني محدودة فلا بد من تخصيص التكاليف بينهما. وقد يكون هذا التخصيص واضحاً عند القيام بالشراء، كما في حالة حصول المنشأة على مبنى بالأرض المقام عليها قيمته ١٥٠٠٠٠ جنيه مع تخصيص ٥٠٠٠٠ جنيه للأرض و ١٠٠٠٠٠ جنيه للمباني. وفي الحالات التي لا يكون هذا التخصيص واضحاً عند الشراء. فانه يجب البحث عن دلائل تشير إلى القيمة النسبية وذلك كأساس لعملية التخصيص. ففي حالة إمكان تحديد قيمة أي من هذه الأصول بطريقة موضوعية فان قيمة الأصل الثاني تكون الفرق بين المجموع وقيمة هذا الأصل المعروفة. فعلى سبيل المثال اذا أمكن الوصول الى تقدير لقيمة المبنى في المثال السابق بمبلغ ٩٠٠٠٠ جنيه، فان قيمة الأرض ستكون الباقي وقدره ٦٠٠٠٠ جنيه. ويمكن في بعض الحالات تقسيم القيمة الاجمالية بين الأراضي والمباني على أساس القيمة المأخوذة في الاعتبار بالنسبة لكل منهما عند تقدير القيمة الايجارية للمبنى بواسطة لجان التقدير المختصة.

الحصول على أصول مقابل اصدار اسهم: في بعض الحالات تصدر شركات المساهمة جزء من أسهمها مقابل الحصول على بعض الأصول، ولا يكون الأساس السليم لاثبات تلك العمليات واضحاً دائماً. ان قيمة الأصول في هذه الحالة تكون هي القيمة المقابلة التي تحصل عليها من الأسهم المصدرة، بمعنى أن قيمة الأصول هي التي تحدد قيمة الأسهم المصدرة، ولكن من ناحية أخرى فان القيمة السوقية

للأسهم المصدرة مقابل الأصول تعتبر مقياساً لتكلفة الفرصة البديلة للأصول، ولهذا فان المحاسب يواجه بمشكلة تحديد تقييم لكل من (١) قيمة الاصول (٢) قيمة الاسهم المصدرة مقابلها. ومن المتوقع ان تكون القيمتين متساويتين ولكن إذا لم يحدث ذلك فانه ينبغي الاختيار بينهم.

إن الأسهم تمثل حق في صافي اصول المشروع بما فيها الأصول المشتراة (مقابل اسهم)، وبناء عليه فان القيمة السوقية للأسهم المصدرة ليست متغيراً مستقلاً تماماً على أساس انها تعتمد لدرجة معينة على الأصول التي تتملكها المنشأة (مقابل اسهم)، ونتيجة لهذا التبرير فان الاختيار الأول (بين قيمة الأصول وقيمة الأسهم) ينبغي ان يكون تحديد قيمة مستقلة للأصول التي تتملكها المنشأة مقابل اسهم عن طريق التقدير أو العطاءات السابقة أو غير ذلك من القرائن الموضوعية التي تساعد في الوصول، الى قيمة تلك الأصول، فعلى سبيل المثال اذا حصلت المنشأة على مبنى قدرت قيمته بصفة مستقلة بمبلغ ٧٥٠٠٠ جنيه وذلك مقابل إصدار أسهم قيمتها ٥٠٠٠٠ جنيه (١٠٠٠٠ سهم قيمة السهم الإسمية ٥ جنيه) فان تسجيل هذه العملية يكون على الصورة التالية:

٧٥٠٠٠		من حـ/ المباني والتركيبات	تاريخ الحصول على الأصل
		إلى مذكورين	
	٥٠٠٠٠	حـ/ رأس المال	
	٢٥٠٠٠	حـ/ رأس المال المدفوع زيادة عن القيمة الاسمية أو حـ/ علاوة إصدار الأسهم	
		إثبات إصدار ١٠٠٠٠ سهم قيمة كل منها ٥ جنيه مقابل الحصول على مباني وتركيبات قيمتها ٧٥٠٠٠ جنيه	

ويلاحظ أنه في بعض الحالات يكون من السهل الوصول إلى قيمة يمكن الاعتماد عليها للأسهم بدرجة أكبر من الوصول إلى قيمة للأصول، وخاصة في الحالات التي تكون الأسهم فيها مقيدة في بورصة الأوراق المالية ويجري فيها تعامل بصفة مستمرة، في مثل هذه الحالات يمكن ان يرى المحاسب الاعتماد على قيمة الأسهم كدليل مباشر للثمن المدفوع للحصول على الأصول.

٣ ـ حـ ـ التكاليف المرتبطة بالأصول بعد تملكها:

تتحمل المنشأة كثيراً من الأعباء المتعلقة بالأصول طويلة الأجل أثناء حياة تلك الأصول، وتكون المشكلة بالنسبة لتلك التكاليف هي هل تحمل على إيرادات الفترة أو هل يتم رسملتها وإضافتها للأصول، إن حل هذه المشكلة يتطلب كثيراً من الحكم الشخصي والتفسير السليم لمضمون كل منها. ويمكن القول بصفة عامة أن النفقات التي يترتب عليها الحصول على خدمات إضافية من الأصل أو الحصول على خدمات أكثر قيمة من الأصل، أو امتداد الحياة الانتاجية للأصل يجب أن تعامل على أنها نفقات رأسمالية، ومن ناحية أخرى فان النفقات الضرورية للاحتفاظ بالأصول في حالة تشغيليه جيدة تعامل على أنها مصاريف إيرادية متعلقة بإنتاج الإيرادات في الفترة التي تتحملها فيها المنشأة، وسنعرض فيما يلي لبعض المشاكل المتعلقة بتطبيق تلك القاعدة.

الإضافات للأصول: الإضافات هي بمثابة أصول جديدة مستقلة أو امتداد للأصول القائمة، مثال ذلك بناء جناح جديد لأحد المباني القائمة، أو إضافة وحدة انتاجية جديدة للمصنع، ولا تثير تلك الاضافات مشاكل محاسبية جديدة ويلاحظ أنه إذا كانت الاضافات يترتب عليها توسيع وحدة إنتاجية قديمة، فان المشكلة الرئيسية ستكون تحديد ما اذا كان هناك جزء من الخدمات المتوقعة من الأصل القديم قد فقدت أو استبعدت في عملية التجديد، فعلى سبيل المثال إذا كان هناك توسيع للمبنى فانه يترتب على ذلك أن أجهزة التدفئة والتكييف القديمة لا بد وان تستبعد وسيحل محلها أجهزة جديدة تفي باحتياجات المبنى الجديد. في مثل هذه الحالات ينبغي أن يصاحب عملية إثبات الاضافات الجديدة في الدفاتر إثبات القيود المتعلقة

بالتخلص من أجهزة التدفئة القديمة والاهلاك المتعلق بها والربح أو الخسار المحققة، مع ملاحظة أن الخسائر المترتبة على تلك العملية لا يمكن أن تعامل على أنه جزء من تكلفة الإضافات.

التحسينات والتجديدات والاحلال: تحسينات وتجديدات وإحلال الأصول طويلة الأجل هي بمثابة نفقات غير عادية تضيف إلى الخدمات المتوقع الحصول عليها من الأصل، وستكون الاضافة إلى خدمات الأصل متمثلة في إمتداد حياته، أو زيادة معدل الإنتاجية أو تخفيض تكلفة الوحدة المنتجة، أو بعبارة أخرى قد يترتب عليها زيادة كمية خدمات الأصل أو تحسين تكلفة إنتاج الوحدة باستخدام خدمات الأصل، مثل هذه النفقات ترتبط بخدمات الأصل المستقبلة وبناء عليه تحمل على الإيرادات في الفترات التي تستفيد من خدمات الأصول.

وقد تكون التحسينات في الأصول عن طريق إحلال أجزاء جديدة في الأصل وحينئذ يطلق عليها إصطلاح الإحلال، ولكن التفرقة بين تلك الاصطلاحات المختلفة ليست واضحة في معظم الحالات، ولهذا غالباً ما يشار الى النفقات المتعلقة بتلك الأعمال بالاصطلاح تجديد الأصول، أو تعمير الأصول وجعلها في وضع أحدث plant modernizatoin، خاصة في حالات العمرات الكبيرة المتعلقة بتلك الأصول.

وطالما أن عمليات تجديد الأصول طويلة الأجل تنطوي على إستبدال بعض أجزاء تلك الأصول بغيرها، فان الاجراء السليم هو إستبعاد تكلفة الجزء القديم من حساب الأصل، وإستبعاد الاهلاك المجمع المتعلق به من حساب مجمع الاهلاك وتحديد ربح أو خسارة العملية، وإضافة تكلفة الأجزاء الجديدة الى رصيد حساب الأصل. أما إذا كانت عملية التجديد تنطوي فقط على بعض التعديلات في الأصول فان تكلفة تلك العمليات ينبغي أن تضاف الى القيمة الدفترية للأصل سواء عن طريق تحميلها إما لحساب الأصل أو لحساب مجمع الاهلاك.

إن المحاسبة على الأصول تتحسن بشكل كبير إذا كان هناك تمييزاً بين الأجزاء الرئيسية لتلك الأصول وخاصة في مجال حساب أقساط الاهلاك، فعلى سبيل المثال

إذا كان هناك ثلاجة كبيرة لحفظ الأطعمة في إحدى المنشآت التجارية حياتها الانتاجية ٢٠ سنة، ولكنها تتطلب موتور جديد كل ٥ سنوات، فان الاحتفاظ بحساب واحد لتلك الثلاجة سيترتب عليه مشكلة بالنسبة لعملية إحلال للموتور كل خمس سنوات، إن الحل الأمثل في مثل هذه الحالة هو إستخدام حسابين أحدهما لثلاجة التبريد والآخر لموتور ثلاجة التبريد على أن يستهلك الأول خلال ٢٠ سنة أما الثاني فيستهلك على ٥ سنوات فقط، فيفرض أن المنشأة حصلت على تلك الثلاجة بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه منها ٤٠٠٠ جنيه للموتور فقط وأنها تبينت أن الموتور ينبغي إحلاله في نهاية السنة الرابعة بمبلغ ٦٦٠٠ جنيه، على أساس أنه سيستمر في العمل لمدة ست سنوات في هذه الحالة، إن القيود المحاسبية بافتراض وجود حسابين للأصل تظهر على الصورة التالية في نهاية السنة الرابعة.

		من مذكورين	نهاية السنة
٣٢٠٠		حـ/ مجمع الاهلاك ـ موتورات أجهزة التبريد	الرابعة
٨٠٠		حـ/ خسائر استبدال موتورات أجهزة التبريد	
	٤٠٠٠	إلى حـ/ أجهزة التبريد ـ موتورات	
		إثبات الخسائر المترتبة على الاستغناء عن موتور جهاز التبريد	
٦٦٠٠		من حـ/ أجهزة التبريد ـ موتورات	
	٦٦٠٠	الى حـ/ البنك (النقدية)	
		إثبات الحصول على موتور جديد لجهاز التبريد.	

وسيكون قسط إهلاك الموتور الجديد (قسط ثابت) ١١٠٠ جنيه (٦٦٠٠ ÷ ٦).

ويلاحظ أن تلك العمليات لم تؤثر على حساب أجهزة التبريد الآخر الذي يظل في الدفاتر كما هو، ولا شك ان هذا الاجراء يساعد المحاسب على تصميم الحسابات بشكل يعكس الحقائق الواقعية، وتسجيل أخطاء الاهلاك المتعلقة بالموتور الأول، وتوضيح التكلفة المرتفعة للموتور الجديد، وحساب الاهلاك على أساس الانتاجية المتوقعة للموتور الجديد.

أما بالنسبة للنفقات الرأسمالية التي لا يترتب عليها إحلال أحد أجزاء الأصل بغيره، أو التي يترتب عليها فقط زيادة طاقة الأصل أو زيادة كفائته، دون أن يترتب عليها زيادة حياته الانتاجية فانها ينبغي أن تحمل على حساب الأصل، على أن تستهلك على الفترة الباقية من حياته الانتاجية، وتشبه المعالجة هنا حالة الاضافات للأصول.

أما فيما يتعلق بالنفقات المتعلقة بتجديد الأصول فانها تحمل عادة على حساب مجمع الاهلاك الخاص بالأصل، ويرجع السبب في تلك المعالجة إلى أن تلك النفقات سيترتب عليها إمتداد الحياة الانتاجية للأصل، وبناء عليه إسترداد جزء من تكلفة الخدمات المستنفدة قبل ذلك. إن تخفيض مجمع الاهلاك يعني انه ينبغي أن تطول الفترة اللازمة لاهلاك الأصل بالكامل، ومن المفروض ان الطول المطلوب يتمشى مع الامتداد المتوقع للحياة الانتاجية نتيجة لنفقات التجديد وتجدر الاشارة الى ان هذا الاجراء لا يمكن إستخدامه في حالة وجود عمليات تجديدات وإحلال وإنما تعالج تلك العمليات على نحو ما سبق ان ذكرنا قبل ذلك.

تكاليف الاصلاحات والصيانة العادية: غالباً ما تتطلب الأصول مصاريف صيانة وإصلاحات عادية طوال حياتها الانتاجية، وذلك للمحافظة عليها في وضع انتاجي كفء، وتتميز تلك النفقات بأنها لا تضيف الى قيمة الأصل، ولا يترتب عليها زيادة في الحياة الانتاجية لتلك الأصول. وتعالج نفقات الصيانة والاصلاحات العادية كمصروفات جارية على أساس ان عمليات الصيانة العادية تكون بمثابة أنشطة متكرر وأن تكاليفها تكون مرتبطة بالدخل الجاري. الا انه يلاحظ ان الاصلاحات غير العادية الناتجة عن الحوادث او الحرائق ينبغي ان تعالج على أنها خسارة وخاصة في الحالات التي لا يكون فيها تأمين ضد الحريق والحوادث. ان

معالجة عمليات الصيانة والإصلاحات غير العادية كمصروفات يترتب عليها تشوية قائمة الدخل.

وحتى يتحقق التجانس فيما يتعلق بالمبالغ المحملة على كل سنة من سنوات الحياة الانتاجية للأصل، ترى بعض الشركات تحميل كل سنة من السنوات بمبلغ ثابت يرحل إلى حساب مخصص الاصلاحات والصيانة، على أن يحمل هذا المخصص بجميع المصاريف الفعلية للصيانة على نحو ما سبق أن رأينا في الجزء الأول من تلك السلسلة.

ويعترض بعض المحاسبين على الإجراء الخاص بتكوين مخصص للصيانة، على أساس أنه إجراء يترتب عليه فقط التجانس في إظهار الإيرادات من سنة لأخرى خاصة فيما يتعلق بتأثير مصاريف الصيانة، كما أنه يترتب عليه إخفاء الحقيقة الخاصة بزيادة نفقات الصيانة الفعلية كلما تقدم الأصل في العمر، ويشك بعض الكتاب في إمكان تقدير مصاريف الصيانة بشكل يمكن الإعتماد عليه، وأخيراً فان إظهار مخصص الإصلاحات في الميزانية يثير بعض المشاكل، فمن الطبيعي أن الرصيد الدائن في هذا المخصص لا يمكن إعتباره جزء من حقوق الملكية، على أساس أنه ليس من المنطق في شيء تحمل حساب مصروف وتزيد حقوق الملكية، كما أنه لا يمكن وضعه ضمن الإلتزامات على أساس أنه لا يوجد في تاريخ الميزانية إلتزام على المنشأة. إن معالجة هذا المخصص كحساب للتقييم بمعنى أنه يطرح من أو يضاف على قيمة الأصل الخاص به، تفترض انه في حالة وجود رصيد دائن في حساب المخصص (نتيجة لنقص الصيانة الفعلية عن المقدرة) انه يوجد إنخفاض في قيمة الأصل الدفترية تعتبر أفضل طريقة للمعالجة، خاصة وأن الرصيد المدين لحساب المخصص يعامل كأصل ويكون له معنى الاصلاحات المدفوعة مقدماً.

٤ ــ الاستغناء عن خدمات الأصول طويلة الأجل:

تتلخص المعالجة المحاسبة السليمة لعمليات الإستغناء عن خدمات الأصول طويلة الأجل في الخطوات التالية: (١) إستكمال السجلات المحاسبية فيما يتعلق باثبات إهلاك الأصل المباع أو المستغني عنه حتى تاريخ الاستغناء عن الأصل. (٢)

استبعاد جميع البيانات المتعلقة بالأصول المستبعدة من الحسابات، فبفرض أن إحدى الآلات التي كانت تكلفتها ١٠٠٠٠ جنيه منذ ثماني سنوات والتي تستهلك بواقع ١٠٠٠ جنيه سنوياً، وفي منتصف السنة التاسعة ثم بيعها بمبلغ ١٧٥٠ جنيه فان هذه العملية تعالج باستخدام القيود التالية:

مدين	دائن	البيان	التاريخ
٥٠٠		من حـ/ أعباء الإهلاك	تاريخ البيع
	٥٠٠	الى حـ/ مجمع اهلاك الآلات	
		إثبات الاهلاك عن الآلة المباعة حتى تاريخ البيع.	
		من مذكورين	
٨٥٠٠		حـ/ الاهلاك المجمع عن الآلات	
١٧٥٠		حـ/ البنك (النقدية)	
	١٠٢٥٠	الى حـ/ الآلة المباعة	
		إثبات اهلاك الآلة المباعة والنقدية المحصلة من عملية البيع.	
١٠٢٥٠		من حـ/ الآلة المباعة	
		إلى مذكورين	
	١٠٠٠٠	حـ/ الآلات	
	٢٥٠	حـ/ الربح المحقق من بيع الآلة	
		إثبات تكلفة الآلة المباعة والربح المحقق من عملية البيع.	

إن التفسير السليم للأرباح والخسائر المتعلقة بالاستغناء عن خدمات الأصول ليس مؤكداً دائماً، ذلك لأنه لو نظرنا إلى أن تلك الأرباح أو الخسائر ترجع إلى الأخطاء في تقدير الحياة الانتاجية أو قيمة الخردة المتبقية، فان المكسب أو الخسارة تعتبر تصحيحاً لأرباح السنوات السابقة بصفة تقريبية، أما إذا أعتبرنا هذه الأرباح أو

الخسارة مرتبطة بالتغيرات في المستوى العام للأسعار، فانها تعتبر بمثابة عناصر عارضة وتدرج ضمن الدخل المحقق عن السنة التي تحدث فيها عمليات الاستغناء عن الأصول. وبسبب صعوبة فصل أخطاء التقدير عن التغيرات في مستوى الأسعار، فان هذه العناصر تعالج عادة (خاصة في الحالات التي تكون فيها كبيرة) كعناصر شاذة في قائمة الدخل.

وفي بعض الحالات قد يتم الإستغناء عن خدمات الأصل القديم عن طريق مبادلته بأصل جديد، في مثل هذه الحالة تتداخل عمليات الاستغناء عن الأصل القديم مع عملية إثبات الحصول على الأصل الجديد. وتنحصر المشكلة المحاسبية الرئيسية هنا في توافر الأدلة اللازمة للاعتراف بوجود ربح أو خسارة من عملية الاستغناء عن خدمات الأصل القديم. ويواجه المحاسب عند محاولة التغلب على تلك المشكلة وتسجيل عملية تبادل الأصل القديم بأصل جديد بوجود ثلاثة بدائل فيما يتعلق بقيمة الأصل القديم عند إتمام عملية التبادل وهي: (١) قيمته الدفترية (٢) الخصم الذي يقرره بائع الأصل الجديد مقابل حصوله على الأصل القديم (٣) تقدير معقول بقيمة الأصل السوقية. وستتوقف المعالجة المحاسبية على اختيار اي قيمة من تلك القيم الثلاثة، فبفرض وجود البيانات التالية المتعلقة بعملية إستبدال أصل قديم بغيره في حالتين مختلفتين:

الأصل القديم (الطرق المختلفة لتحديد قيمته):

	الحالة الأولى	الحالة الثانية
	جنيه	جنيه
أ ـ صافي القيمة الدفترية (٢٤٠٠٠ جنيه تكلفة ـ ١٦٠٠٠ جنيه مجمع إهلاك)	٨٠٠٠	٨٠٠٠
ب ـ الخصم الذي قرر البائع منحه للمنشأة مقابل الحصول عليه	١٢٠٠٠	٧٦٠٠
حـ ـ القيمة السوقية المقدرة في تاريخ الاستبدال	١٠٨٠٠	٧٠٠٠
قيمة الأصل الجديد	٣٠٠٠٠	٣٠٠٠٠
النقدية المطلوب دفعها	١٨٠٠٠	٢٢٤٠٠

واضح من تلك البيانات أنه إذا أخذنا القيمة الدفترية كأساس لتحديد قيمة الأصل القديم، فانه لن يكون هناك مكسب أو خسارة عند تسجيل عملية الاستبدال، وستكون القيمة المتخذة كأساس لقيد الأصل الجديد هي النقدية المدفوعة مضافاً إليها القيمة الدفترية للأصل القديم وهي ٢٦٠٠٠ جنيه في الحالة الأولى (٨٠٠٠ + ١٨٠٠٠ جنيه)، ٣٠٤٠٠ جنيه في الحالة الثانية. أما إذا أخذنا قيمة الخصم الذي يقرر بائع الأصل الجديد منحه مقابل الحصول على الأصل القديم كأساس لتحديد قيمته، فسيكون هناك مكسب أو خسارة بمقدار الفرق بين ذلك الخصم وبين القيمة الدفترية للأصل القديم، ويبلغ هذا المكسب بالنسبة للحالة الأولى ٤٠٠٠ جنيه (١٢٠٠٠ ـ ٨٠٠٠ جنيه) وسيتم تسجيل الأصل الجديد بمبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه في هذه الحالة (١٨٠٠٠ + ١٢٠٠٠ جنيه) وفي الحالة الثانية يكون هناك خسارة قدرها ٤٠٠ جنيه (٨٠٠٠ ـ ٧٦٠٠ جنيه)، على أن يسجل الأصل هنا أيضاً بمبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه (٢٢٤٠٠ + ٧٦٠٠ جنيه).

أما إذا اعتبرنا القيمة السوقية المقدرة هي بمثابة القيمة الواجب أخذها في الاعتبار عند تحديد ربح أو خسارة عملية الاستغناء عن خدمات الأصل، فسيكون هناك ربح قدره ٢٨٠٠ جنيه عند عملية الاستبدال (١٠٨٠٠ ـ ٨٠٠٠ جنيه) في الحالة الأولى، ويتم تسجيل الأصل في هذه الحالة بمبلغ ٢٨٨٠٠ جنيه (١٠٨٠٠ + ١٨٠٠٠ جنيه). وسيكون هناك خسارة في الحالة الثانية بمبلغ ١٠٠٠ جنيه (٨٠٠٠ ـ ٧٠٠٠ جنيه) وسيسجل الأصل في هذه الحالة بمبلغ ٢٩٤٠٠ جنيه (٧٠٠٠ + ٢٢٤٠٠ جنيه).

واضح ان استخدام اي من القيم الثلاثة ترتب عليه الحصول على نتائج مختلفة، وهذا يقودنا إلى التساؤ ل عن أكثر تلك القيم دلالة. في حقيقة الأمر تعتبر القيم الدفترية اقل تلك القيم دلالة عند عملية التبادل، إن إعتبار القيمة الدفترية للأصل القديم كجزء من تكلفة الأصل الجديد يترتب عليه ترحيل الأخطاء المتعلقة بحساب الاهلاك في الماضي، وإخفاء أي مكاسب أو خسائر حقيقية خاصة بالاستغناء عن الأصول طويلة الأجل، وعلى الرغم من ذلك فان تلك الطريقة يستخدمها كثير من المحاسبين ويكون تبرير ذلك الاستخدام عادة انه من الممكن قبول الأخطاء غير

الكبيرة لتحقيق البساطة في عمليات التسجيل، ولكن إذا كانت الأخطاء كبيرة فانه لا يمكن التذرع بسهولة المعالجة المحاسبية لتبرير تشويه قوائم الدخل في الفترة الحالية وفي المستقبل.

ولا يسلم استخدام الخصم المقرر على تبادل الأصول بغيرها كأساس لتحديد قيمة الأصول القديمة من النقد، على أساس ان موردي الأصول غالباً ما يبالغون في تحديد هذا الخصم وذلك كأساس غير مباشر لتخفيض سعر بيع الأصول الجديدة، ففي بعض الحالات قد يرفع مورد الأصول الجديدة سعر الأصل الجديد عمداً وذلك حتى يمكن إعطاء خصومات كبيرة على عمليات الاستبدال، وبناء عليه لا يمكن استخدام الخصم المقرر على الأصول القديمة كأساس لتحديد قيمة تلك الأصول، ولكنها يمكن ان تستخدم فقط في حالة عدم إمكان الوصول إلى قيمة أخرى.

إن استخدام القيمة السوقية للأصل القديم في تاريخ الاستبدال كأساس لإثبات عملية الاستبدال يؤدي إلى تحديد تكلفة الأصل الجديد وفقاً لما تساويه فعلا من الناحية الاقتصادية، وستكون قيمة الأصل الجديد هي النقدية المدفوعة في سبيل الحصول عليه بالاضافة الى القيمة السوقية للأصل القديم. وستنتهي المعالجة المحاسبية للأصل القديم بمجرد إعتبار الفرق بين القيمة الدفترية وقيمته السوقية بمثابة ربح أو خسارة ناتجة عن الاستغناء عن خدمات ذلك الأصل، ولا شك أن العيب الرئيسي لهذه المعالجة ينحصر في كيفية الوصول الى قيمة سوقية للأصول المختلفة وخاصة في الحالات التي لا يكون هناك فيها سوق كبير بالنسبة لها.

وفي بعض الحالات قد تكون المنشأة مضطرة إلى الاستغناء عن خدمات أصولها طويلة الأجل بسبب ما تتعرض له من حوادث مثل الحرائق أو الزلازل او الفيضانات أو غيرها، في مثل هذه الحالات ينبغي تحديد المكسب أو الخسارة الناتجة، كما ينبغي إستبعاد مبالغ تلك الأصول من الدفاتر، فعلى سبيل المثال اذا قررت الحكومة نزع ملكية مبنى مملوك للمنشأة مقابل دفع تعويض قدره ١٥٠٠٠٠ جنيه، فاذا كان رصيد هذا المبنى في الدفاتر ٦٠٠٠٠ جنيه والأرض ٤٠٠٠٠ جنيه والأهلاك المجمع على المباني ٣٠٠٠٠ جنيه، فان هذه العملية يتم إثباتها باستخدام القيد التالي:

		البيان	التاريخ
		من مذكورين	تاريخ الاستيلاء
١٥٠٠٠٠		حـ/ البنك (النقدية)	على الأصل
٣٠٠٠٠		حـ/ الاهلاك المجمع على المباني	وتسديد
		الى مذكورين	التعويض
	٦٠٠٠٠	حـ/ المباني	
	٤٠٠٠٠	حـ/ الأراضي	
	٨٠٠٠٠	حـ/ الربح الناتج عن نزع ملكية المبنى	
		إثبات نزع ملكية المبنى والربح المحقق من العملية.	

وتجدر الاشارة الى أن معظم المنشآت تقوم بالتأمين على أصولها طويلة الأجل مقابل ما تتعرض له من اخطار الحريق والحوادث والسرقة، وتنص معظم وثائق التأمين على تعويض المنشأة ليس على أساس القيمة الدفترية للأصول ولكن على أساس القيمة السوقية للأصول التي تتعرض لمثل هذه الحوادث، ولهذا فان معالجة هذه العمليات لن تختلف كثيراً عن الحالة السابقة.

أسئلة وتمارين على الفصل العاشر

أولاً: الأسئلة

١ ـ عرف المقصود بالأصول الملموسة والأصول غير الملموسة والأصول القابلة للنفاذ مع إعطاء بعض الأمثلة بالنسبة لكل منها.

٢ ـ ما هي مبررات إستخدام التكلفة كأساس لتسجيل الأصول في الدفاتر؟

٣ ـ كيف يمكن تحديد تكلفة الأصول طويلة الأجل من الناحية المحاسبية، وما هي المشاكل التي يواجهها المحاسب في هذا المجال؟

٤ ـ ما هو المقصود بالنفقات الرأسمالية والمصاريف الايرادية؟، وكيف ترتبط تلك العناصر بفكرة تحقق الدخل ومقابلة الايرادات بالمصروفات؟

٥ ـ بين اي من العناصر التالية تعتبر نفقات رأسمالية، وبين كيف تعالج العناصر غير الرأسمالية.

ـ تكاليف تقييم قطعة أرض قررت المنشأة شرائها.
ـ تكاليف تركيب بعض الآلات، بما في ذلك بعض المواد المفقودة أثناء تجربة الآلات.
ـ غرامة أشغال طريق نتيجة لتراكم مواد البناء بالطريق العام.
ـ الضريبة العقارية المتأخرة على قطعة أرض مشتراة.
ـ تكاليف صيانة الآلات والتركيبات.
ـ تكاليف تحريك وإعادة تركيب الآلات.
ـ تكاليف اصلاح مبنى قامت المنشأة بشرائه ولم تكتشف الحاجة إلى الاصلاح الا بعد شراء المبنى.
ـ تكاليف إزالة مبنى قديم قامت المنشأة باستخدامه لمدة ٢٥ سنة واستهلكته بالكامل وذلك تمهيداً لبناء مبنى جديد.
ـ قسط التأمين ضد الأضرار التي قد تحدث للغير أثناء عملية البناء.

٦ ــ بينما أن رسملة الفوائد المتعلقة بالأموال المقترضة خلال فترة إنشاء الأصول يعتبر إجراءاً محاسبياً مقبولاً، إلا أن اضافة الفائدة على أقساط عقود توريد الأصول لمدة طويلة لا يعتبر إجراءاً مقبولا، فرق بين هاتين الحالتين وبين كيفية معالجة كل منها.

٧ ــ ناقش باختصار المشاكل المحاسبية المرتبطة بالموضوعات التالية، وبين الإجراء السليم لمعالجتها:

(أ) تملك مجموعة من الأصول صفقة واحدة.
(ب) تملك بعض الأصول مقابل إصدار سندات أو أسهم.
(جـ) الحصول على بعض الأصول مقابل بعض الأصول الأخرى ذات الحياة الإنتاجية المحدودة.

٨ ــ إشرح باختصار المعالجة المحاسبية للعناصر التالية:

(أ) الإضافات للأصول.
(ب) تحسينات للأصول، وتجديداتها، وإحلال اجزائها بأجزاء جديدة.
(حـ) الإصلاحات والصيانة العادية.
(د) الاصلاحات غير العادية الناتجة عن حدوث حريق.

٩ ــ بين أفضل معالجة لمخصص مصاريف الاصلاحات العادية في الميزانية العمومية.

١٠ ــ إشرح كيفية معالجة المكاسب او الخسائر الناتجة عن الاستغناء عن خدمات الأصول طويلة الأجل.

١١ ــ بين اوجه الخطأ والصواب في العبارات التالية باختصار:

ــ تستمر دلالة تكلفة الأصل كأساس للمحاسبة عليه طوال الحياة الإنتاجية له.

ــ بينما أن النفقات الرأسمالية تؤثر فقط على قائمة المركز المالي، فان المصاريف الايرادية تؤثر فقط على قائمة الدخل.

ـ يكون معيار التفرقة بين النفقات الرأسمالية والمصاريف الايرادية هو الحصول على الخدمة منها بالكامل خلال السنة الجارية أو إمتداد الخدمات لأكثر من فترة محاسبية.
ـ تضاف تكلفة تحسين الأراضي المشتراة على رصيد حساب الأراضي باستمرار.
ـ يمكن إدراج الأراضي والمباني في حساب واحد بدفتر الأستاذ العام.
ـ تعالج تكاليف إصلاح المباني في حساب واحد بدفتر الأستاذ العام.
ـ تعتبر خسائر التخلص من الأصول القديمة جزء من تكلفة الأصول التي تحل محلها.
ـ يكون إجراء المحاسبي السليم بالنسبة للأصول التي تقوم المنشأة ببنائها هو تحميلها بجميع تكاليفها المباشرة وغير المباشرة بما فيها الجزء الثابت من التكاليف غير المباشرة.
ـ ينبغي الاعتراف بالأرباح المحققة على عملية انشاء الأصول داخلياً.
ـ الفائدة على عقود توريد الأصول على فترات طويلة تعتبر جزء من تكاليف الحصول على تلك الأصول.
ـ القيمة السوقية للأسهم المصدرة مقابل أصول هي أفضل مقياس لقيمة تلك الأصول.
ـ تكاليف إعادة ترتيب الأصول تعتبر جزء من تكلفة تلك الأصول.
ـ الاصلاحات غير العادية التي يترتب عليها زيادة الحياة الانتاجية للأصل تخصم على حساب مجمع الإهلاك عادة.
ـ الربح الناتج عن التخلص من الأصول يرجع الى أخطاء في حساب الاهلاك عادة.
ـ القيمة الدفترية للأصول التي يتم تبادلها بغيرها تكون عادة أفضل مقياس لقيمة تلك الأصول في تاريخ التبادل.
ـ لا تؤثر طريقة تقييم الأصول التي يتم تبادلها بغيرها على المعالجة المحاسبية لعمليات تبادل الأصول بغيرها.

ثانياً: التمارين:

التمرين الأول:

قامت إحدى المنشآت بتصنيع إحدى الآلات المتخصصة لاستخدامها في أعمالها، وقد بلغت التكاليف المباشرة للتصنيع (عمل ومواد) ٢٠٠٠٠ جنيه، وتبلغ التكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة ١٠٪ من التكاليف المباشرة، وبلغت التكاليف الصناعية غير المباشرة المخصصة على تلك الآلة ٤٨٠٠ جنيه، وقد قدرت المنشأة ان الحصول على آلة مشابها لتلك الآلة التي يجري تصنيعها داخلياً من السوق يتكلف ٣٠٠٠٠ جنيه. بين كيف يمكن تسجيل تصنيع تلك الآلة في دفاتر المنشأة؟ ولماذا؟ هل يمكن الاعتراف بوجود أرباح على عملية التشييد الداخلي؟ بافتراض انه كان في الامكان الحصول على نفس هذه الآلة من السوق بمبلغ ١٥٠٠٠ جنيه، بين كيف يمكن تسجيل تلك الآلة في الدفاتر في هذه الحالة؟

التمرين الثاني:

إشترت إحدى المنشآت قطعة أرض لاستخدامها في إقامة مبنى جديد عليها، وقد كان هناك بعض المباني القديمة على تلك الأراضي، وقد بلغت تكلفة الأرض بما عليها من مباني قديمة ١٠٠٠٠٠ جنيه، وقد إستغرقت عملية إزالة المباني القديمة وإقامة المبنى الجديد ستة شهور.

وبلغت تكاليف إزالة المباني القديمة ٦٤٠٠ جنيه، وبلغ المحصل من بيع الأنقاض ١٢٠٠ جنيه.

وقد بلغت المصاريف القضائية المتعلقة بتحرير عقد الشراء وتسجيله ٩٦٠ جنيه، وقد بلغت التكاليف الهندسية المدفوعة للمهندسين لفحص الأرض وتقييمها ١٠٠٠ جنيه، كما بلغت المدفوعات لهذا المكتب مقابل وضع الرسوم التفصيلية للمصنع الجديد ١٠٠٠٠ جنيه، وقد بلغت تكاليف التأمين ضد المسؤولية المدنية خلال عملية البناء ٤٠٠ جنيه، كما بلغت مخالفات إشغال الطريق ٥٠٠ جنيه. وقد بلغت تكاليف المبنى وفقاً للعقد مع المقال ٣٠٠٠٠٠ جنيه، دفعت على قسطين،

الأول بعد ثلاثة شهور والثاني بعد ستة شهور (في تاريخ نهاية المبنى)، وقد قامت المنشأة باقتراض القسط الأول من البنك بفائدة ٦٪ سنوياً. أما القسط الثاني من قيمة القرض فقد دفعت في نهاية الستة شهور من القرض الذي حصلت عليه المنشأة بمبلغ ٣٠٠٠٠٠ جنيه برهن المبنى الجديد.

المطلوب:

(أ) تحديد تكلفة المبنى وتكلفة الأرض كما ينبغي تسجيلها بواسطة تلك المنشأة.

(ب) تحديد الأسباب التي أدت بك إلى معالجة العناصر المختلفة بالطريقة التي تختارها في (أ).

التمرين الثالث:

تعاقدت منشأة السعادة مع إحدى مصانع إنتاج الآلات للحصول على آلة، وقد بلغ سعر تلك الآلة تسليم محل البائع ٤٩٦٠٠ جنيه، وقد سددت منشأة السعادة من هذا المبلغ ما قيمته ١٠٠٠٠ جنيه نقداً، أما الباقي فقد إتفق على سداده على النحو التالي:

(أ) عشرة أقساط شهرية قيمة كل منها ٢٨٠٠ جنيه مضافا اليها فائدة بواقع ٨٪ على الرصيد غير المسدد.

(ب) آلة قديمة تملكها المنشأة، وقد بلغت التكلفة الأصلية لتلك الآلة القديمة ٣٦٠٠٠ جنيه، وقيمتها الدفترية ١٢٠٠٠ جنيه، وقيمتها السوقية ٧٠٠٠ جنيه في تاريخ إجراء عملية المبادلة.

المطلوب: إعداد قيود اليومية اللازمة لاثبات العمليات السابقة باستخدام ثلاثة طرق مختلفة للمعالجة، مع تبرير كل طريقة باختصار، وبيان الحالات التي قد يكون استخدامها فيها ملائماً.

التمرين الرابع :

بفحص حسابات إحدى المنشآت عن سنة ١٩٧٥ تبين لك المعلومات التالية :

١ ـ حصلت المنشأة على آلة سعرها ١٨٠٠٠ جنيه في أول ابريل سنة ١٩٧٥ مقابل إصدار سندات قيمتها الاسمية ٢٠٠٠٠ جنيه تستحق في أول ابريل سنة ١٩٨٥، وقد قيدت هذه العملية بالخصم على حساب الآلات وبالاضافة لحساب السندات بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه، وقد تم تسجيل الإهلاك الخاص بهذه الآلة على أساس طريقة القسط الثابت لمدة خمس سنوات، وقد بلغ الإهلاك عن مدة ٩ شهور ٢٤٠٠ جنيه.

٢ ـ حصلت المنشأة على آلة سعرها ١٣٠٠٠ جنيه في أول يناير سنة ١٩٧٥ وقد دفعت المنشأة مبلغ ٢٠٠٠ جنيه نقداً، ومبلغ ١٠٠٠ جنيه شهرياً لمدة ١٢ شهر، وقد دفع القسط الأخير في ٣٠ ديسمبر ١٩٧٥ . وقد تم إثبات الإهلاك على أساس القسط الثابت لمدة خمس سنوات دون وجود خردة متوقعة، وقد بلغ قسط الإهلاك ٢٨٠٠ جنيه، كما حملت المنشأة مصروفات النقل للداخل بمبلغ ٤٠٠ جنيه قيمة مصاريف نقل تلك الآلة.

٣ ـ قيدت إحدى الآلات التي حصلت عليها المنشأة مقابل تقديم آلة قديمة بمبلغ ١٦٠٠٠ جنيه، ويشتمل هذا المبلغ على القيمة الدفترية للآلة القديمة وقدرها ١٥٠٠ جنيه، وقد بلغ سعر الفاتورة بالنسبة للآلة الجديدة ١٤٧٠٠ جنيه، والخصم المقرر نتيجة للحصول عليها ٢٠٠ جنيه، وقد تمت تلك العملية في نهاية شهر ديسمبر سنة ١٩٧٥ .

٤ ـ حصلت المنشأة على آلة في أول يناير سنة ١٩٧٥ في مقابل حساب قديم مستحق على أحد العملاء بمبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه، كانت المنشأة قد كونت له مخصص ديون مشكوك فيها بمعدل ١٠٪ في السنة السابقة. وتقدر القيمة السوقية لتلك الآلة ٢٥٠٠٠ جنيه، وقد قيدت تلك الآلة بجعل حساب الآلات مديناً وحساب العملاء دائناً بمبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه، ولم يجري اي اهلاك بالنسبة لهذه الآلة نظراً لأنها لم تستخدم خلال تلك السنة.

المطلوب: إعداد قيود تصحيح العمليات السابقة مع إفتراض عدم إقفال الحسابات في نهاية سنة ١٩٧٥.

التمرين الخامس:

قامت شركة النصر للسيارات بالحصول على آلة جديدة خلال عام ١٩٧٥، والاستغناء عن آلة قديمة كانت تكلفتها ٤٠٠٠٠ جنيه وقيمتها الدفترية في تاريخ الإحلال ٣٠٠٠ جنيه، وقد حصلت المنشأة على عرضين لعملية استبدال الآلة القديمة بآلة جديدة:

العرض الأول: تبلغ قيمة الآلة الجديدة بمقتضاه ٥٠٠٠٠ جنيه مع السماح بخصم مبلغ قدره ٤٠٠٠ جنيه عن الآلة القديمة.

العرض الثاني: تبلغ قيمة آلة مشابهة تماماً ٤٨٠٠٠ جنيه بشروط ٢٪ ١٠ ـ ن ـ ٣٠ يوم، ولا تقبل الآلة القديمة.

وقد قبلت شركة النصر العرض الثاني، وقامت ببيع الآلة القديمة خردة بمبلغ ٦٠٠ جنيه، بعد أن تحملت مبلغ ٤٠٠ جنيه لرفع تلك الآلة من مكانها. وقد بلغت تكاليف نقل الآلة الجديدة ١٠٠٠ جنيه، كما بلغت تكاليف التركيب ١٠٠ جنيه مواد، ٤٨٠ جنيه أجور، ٤٢٠ جنيه أتعاب مهندسي الشركة الموردة وانتقالاتهم.

فاذا علمت أنه لم تتمكن المنشأة من سداد الفاتورة في خلال فترة الخصم بسبب خطأ بعض الموظفين، وبناء عليه لم تحصل على الخصم المقرر، كما بلغت تكاليف تجربة الآلة الجديدة ٢٢٠ جنيه. كما حدث بعض الأضرار لأرضية المصنع خلال عمليات تركيب الآلة الجديدة بلغت تكاليف إصلاحها ٣٥٠ جنيه.

المطلوب: إعداد القيود اللازمة لاثبات عملية الاستغناء عن الآلة القديمة والحصول على الآلة الجديدة.

الفصل الحادي عشر

في
مشاكل الإهلاك وإعادة تقييم الأصول طويلة الأجل

١ ـ مقدمة:

ذكرنا في الفصل السابق أن الأصول طويلة الأجل هي عبارة عن مجمعاً للخدمات المستقبلة، أو مصدر للخدمات التي ستحصل عليها المنشأة خلال فترة طويلة، وعرضنا للمشاكل المرتبطة بتحديد تكلفة تلك الأصول، وسيخصص هذا الفصل لتحديد تكاليف الخدمات التي تسحبها المنشأة من تلك الخدمات وتستخدمها في أعمالها، أو ما يعرف بإهلاك الأصول.

إن الإهلاك هو ذلك الجزء من تكلفة الأصل الذي يخصم من الإيرادات نظير خدمات الأصول المستخدمة في أعمال المشروع، ويستخدم إصطلاح الإهلاك Depreciation ليصف تكلفة الأصول الملموسة المستنفذة في أعمال المشروع، مثال ذلك المباني والتركيبات. ويطلق إصطلاح تخفيض القيمة Amortization على التكلفة المستنفذة من الأصول غير الملموسة، مثال ذلك حقوق الاختراع، ونفقات الأبحاث والتطوير، وخصم إصدار السندات وغيرها أما بالنسبة للموارد الطبيعية فيستخدم إصطلاح النفاذ Depletion للدلالة على التكلفة المقدرة للموارد المستخرجة منها مثال ذلك البترول والغازات والأخشاب والفحم والحديد.

وترتبط المحاسبة على إهلاك الأصول طويلة الأجل إرتباطاً وثيقاً بعملية قياس الدخل، ذلك لأن جزء من الأصول يستنفذ في عملية خلق الإيرادات في كل فترة محاسبية، وبناء عليه فان تكلفة هذا الجزء المستنفذ من الأصول ينبغي أن تخصم من تلك الإيرادات بصرف النظر عن مدى ملائمتها وذلك حتى يمكن قياس الدخل

الدوري أي أنه يمكن القول بعبارة أخرى أن قيمة الجزء المستنفذ من الأصول في خلق الإيرادات ينبغي أن يسترد أولاً حتى يمكن القول أن المنشأة في نفس درجة الثراء as well off التي كانت عليها في بداية الفترة.

وسنعرض أولا للعوامل المحددة للاهلاك، وطرق الاهلاك ثم نعرض أخيراً لإثبات الإهلاك والإفصاح عنه في القوائم الختامية، ونعرض أخيراً لفكرة مختصرة عن نفاذ الموارد الطبيعية وكيفية حسابة ومعالجته محاسبياً، على النحو الوارد في الصفحات التالية.

٢ ـ العوامل التي تحدد الاهلاك الدوري:

يتوقف تحديد الاهلاك الدوري للأصل على ثلاثة عوامل رئيسية هي:

(أ) تقدير الحياة الإنتاجية للأصل، وينطوي ذلك على ضرورة تحديد الوحدات التي تستخدم في قياس الحياة الإنتاجية للأصل، ثم تقدير تلك الوحدات بالنسبة للأصل الذي يراد حساب إهلاكه

(ب) تقدير أساس حساب الإهلاك، في بعض الحالات قد يباع الأصل قبل إستنفاذ خدماته بالكامل، وبناء عليه يكون أساس حساب الاهلاك بالنسبة لمنشأة معينة هو قيمة خدمات الأصل التي تستخدم بواسطة منشأة معينة وتكون عادة أقل من قيمة الاستثمار الأساسي في الأصل، ويحدد أساس الاهلاك من الناحية الحسابية بقيمة الاستثمار في الأصل مطروحاً منه قيمة الخدمات المتبقية عند الاستغناء عنه، وهو ما يعرف محاسبياً بإسم الخردة أو النفاية.

(جـ) إختيار طريقة تخصيص أساس الاهلاك على الحياة الإنتاجية للأصل وتنحصر المشكلة هنا في تحديد القيمة النسبية للخدمات المستنفذة في كل فترة محاسبية، وسنعرض لتلك المشاكل بشيء من التفصيل في الصفحات التالية.

٢ ـ ١ ـ تقدير الحياة الانتاجية للأصل:

تكون الحياة الانتاجية للأصل هي جملة وحدات الخدمات المتوقع الحصول عليها من الأصل، وتقاس الحياة الانتاجية عادة باستخدام وحدات زمنية سنة أو شهر

مثلا، وقد تقاس الحياة الانتاجية في شكل وحدات منتجة، أو أنشطة معبراً عنها بالأطنان أو الأميال أو الجالونات أو ساعات عمل الآلات، فعلى سبيل المثال يمكن أن تقاس الحياة الانتاجية للسيارة بعشر سنوات أو ١٠٠٠٠٠ كيلو متر.

وينبغي أن يأخذ المحاسب في الاعتبار عند إختيار وحدات قياس خدمات الأصل، وفي تقدير تلك الوحدات بالنسبة لكل أصل العوامل التي تؤثر في تحديد تلك الحياة، أو العوامل التي تؤدي إلى التناقص في حياة الأصل، والتي عادة ما يعبر عنها بعوامل النقص الطبيعي أو المادي والعوامل الاقتصادية أو العوامل الوظيفية.

وينتج النقص الطبيعي أو التدهور المادي للأصل بصفة أساسية من تآكل الأصل بسبب الاستخدام والرطوبة والصدأ والتحلل، وتؤدي هذه العوامل إلى وضع حد لمنفعة الأصل وذلك عن طريق جعله غير ملائماً لتأدية الخدمات التي ينبغي أدائها، وبناء عليه فهي تضع الحد الأقصى لحياة الأصل وخدماته. وتؤدي الحوادث العارضة الأخرى مثل الفيضانات والزلازل والحرائق إلى وضع حد لمنفعة الأصول وربما تخفيضها. وتقع مسؤولية تحديد الحياة الانتاجية للأصول المختلفة على عاتق مهندسي المصنع، وقد يساعد في ذلك مهندسي شركات إنتاج الآلات في حالة التجهيزات الآلية.

ويقصد بالعوامل الاقتصادية أو العوامل الوظيفية تلك العوامل التي تجعل أحد الأصول الذي يكون في وضع مادي سليم (لم يتعرض للتآكل) بمثابة أصل غير كفء أو غير ملائم من الناحية الاقتصادية، ويكون من الأفضل إقتصادياً إستبعادة وإحلاله بغيره. ويرجع الاهلاك الناتج عن تلك العوامل الوظيفية إلى سببين رئيسيين هما: القدم Obsolescence وعدم ملائمة Inadequacy.

ويشير إصطلاح القدم إلى تأثير الاختراعات والتقدم الفني على الحياة الانتاجية للأصول الموجودة لدى المنشأة، حيث يترتب على البحث والتقدم العلمي والتطوير في صناعة الآلات والأجهزة أن تصبح الأجهزة الموجودة حالياً قديمة. أما إصطلاح عدم الملائمة فيشير إلى التغيرات في حجم عمليات المشروع وتأثيرها على وضع حد لحياة الأصول، إن التطور في حجم عمليات المشروع قد يجعل بعض الأصول غير

ملائمة نتيجة للتوسع، وبالتالي فهو يضع حداً لحياة الأصل الانتاجية، ويلاحظ أن الأصول غير الملائمة التي لم تخضع بعد للتقادم يمكن أن يكون لها قيمة كبيرة عند التخلص منها، وذلك بشرط أن يوجد المشتري الذي يعتبرها ملائمة له. وبناء عليه يمكن القول أن عدم الملائمة قد يترتب عليه وضع حد لحياة الأصل دون أن يكون هناك خسارة كبيرة من عملية التخلص من الأصل نتيجة لبيعه.

ويمكن القول أن العوامل الوظيفية للاهلاك تلعب دوراً كبيراً في تحديد أقساطه في المجتمعات المتقدمة، بدرجة أكبر من العوامل الطبيعية أو عوامل التدهور نتيجة للاستعمال، وكلما زادت درجة التقدم العلمي والاقتصادي في المجتمع كلما زاد تأثير تلك العوامل على تحديد الاهلاك.

إن مشكلة إختيار وحدة قياس الحياة الإنتاجية الملائمة تحتم البحث عن أسباب الاهلاك، ويكون الهدف دائماً هو إختيار الوحدة التي ترتبط بدرجة كبيرة مع إستنفاذ خدمات الأصول، ففي الحالات التي تتحدد فيها الحياة الانتاجية بدرجة كبيرة بسبب الاستعمال، فان أي وحدة تعكس الاستخدام المادي تكون ملائمة، فعلى سبيل المثال يمكن ان تختار ساعات التشغيل كأساس لقياس الحياة الانتاجية لموتور كهربائي أو الكيلو مترات بالنسبة لسيارات النقل. ومن ناحية اخرى فان الأسباب المادية التي تضع حداً لحياة المبنى تكون عادة مرتبطة بدرجة أكبر بمرور الزمن من مجرد الاستخدام.

وتجدر الاشارة إلى أنه لا يمكن الوصول إلى تقدير للحياة الانتاجية بمنتهى الدقة، ويكون الاجراء الملائم هو تحديد تقدير للحد الأقصى لتلك الحياة كنقطة بداية، على أن يعدل هذا التقدير بعد الأخذ في الاعتبار التأثيرات المحتملة للتقادم وعدم الملائمة، على أن نكون على إستعداد لتعديل تلك التقديرات في ضوء الخبرة الفعلية.

٣ ـ ب ـ تقدير أساس حساب الاهلاك:

إن أساس حساب الاهلاك (أو التكلفة القابلة للاهلاك) لأصل معين هو ذلك الجزء من التكلفة الذي ينبغي ان يحمل على الإيرادات خلال الحياة الانتاجية للأصل. ويتم الوصول إلى ذلك الأساس على النحو التالي:

أساس الاهلاك = تكلفة التملك + تكاليف إزالة الأصل - الخردة أو النفاية المتوقعة.

واضح من تلك المعادلة أننا نستبعد من تكلفة تملك الأصل التكاليف اللازمة للاستغناء عن خدماته، ولا شك أن إدراج تلك التكاليف عند حساب أساس الاهلاك يعني أن جميع التكاليف المترتبة على الحصول على خدمات الأصل ستحمل على الخدمات التي يدرها ذلك الأصل دون نظر إلى توقيت تحمل تلك النفقات.

ويلاحظ أنه في بعض الحالات وخاصة بالنسبة للآلات ذات الأغراض الخاصة قد يكون صافي قيمة الخردة أو النفاية (الخردة مطروحاً منها تكاليف الازالة) ضئيلا وغير مؤكداً ولهذا فقد نتجاهلها عند حساب أساس الاملاك.

٣ ــ جـ ــ اختيار طريقة الاهلاك:

بمجرد تقدير الحياة الانتاجية للأصل وتقدير أساس حساب الاهلاك بالنسبة له تكون المشكلة التالية هي تحديد الجزء من التكلفة الذي سيتنفذ مع كل وحدة من وحدات الأصل الانتاجية.

ويتوقف الحل السليم لتلك المشكلة على عاملين رئيسيين هما:

أولاً: أن كمية الخدمات المسحوبة من المصدر المدر لها قد تكون متساوية أو قد تختلف من فترة إلى أخرى خلال الحياة الانتاجية للأصل.

ثانياً: تكلفة وحدات الخدمة قد تكون متساوية أو مختلفة خلال كل فترة من فترات الحياة الانتاجية للأصل.

ويلاحظ أن الفصل بين هذين المجموعتين من العوامل قد يكون صعباً في الحياة العملية، وذلك بسبب ظروف عدم التأكد التي تحيط بالتقديرات المستقبلة التي تنطوي عليها عملية حساب الاهلاك.

ولتوضيح تأثير تلك العوامل نضرب المثال التالي:

حصلت إحدى المنشآت على سيارة نقل بمبلغ ٢٢٠٠٠ جنيه وتقدر حياتها الانتاجية بمسافة قدرها ٢٠٠٠٠٠ كيلو متر، وتقدر الخردة المتوقعة في نهاية حياتها بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه، بناء على ذلك سيكون متوسط مصروف الاهلاك بالنسبة لكل وحدة خدمة (كيلـو متـر) هو ١٠٠ مليم (٢٢٠٠٠ ـ ٢٠٠٠ ـ ٢٠٠٠٠٠). وقد تختلف الكيلو مترات المقطوعة كل فترة محاسبية، فاذا كانت الكيلومترات المقطوعة في السنة الأولى ٢٠٠٠٠ كيلو، والسنة الثانية ٣٠٠٠٠ كيلو، وهذا يعني وجود خلافات في كمية الخدمات المستخدمة او المستغلة، وتنعكس في تغير عبء الاهلاك عن هاتين السنتين، الذي يبلغ ٢٠٠٠ جنيه في السنة الأولى و ٣٠٠٠ جنيه في السنة الثانية.

ومن ناحية اخرى فحتى في الحالات التي تتساوى فيها عدد الكيلو مترات المقطوعة سنوياً بواقع ٢٠٠٠٠ كيلو متر في السنة مثلا خلال عشر سنوات، فمن المحتمل ان يكون هناك إختلاف في تكلفة الكيلو في كل سنة من السنوات العشرة، فمن المحتمل ان تكون التكلفة مرتفعة كلما كانت السيارة جديدة وتعمل بكفاءة عالية في السنوات الأولى من حياتها، وبناء عليه فان الفرض الخاص بأن كل وحدة خدمة يكون لها نفس التكلفة قد لا يكون واقعيا، وقد تقوم بحساب تكلفة الكيلو متر في السنوات الأولى بقيمة أكبر من تلك التكلفة في السنوات التالية فقد تكون تكلفة الكيلو متر ٢٠٠ مليم بالنسبة لمسافة ٢٠٠٠٠ كيلو متر، و ١٥٠ مليم بالنسبة لمسافة ٢٠٠٠٠ كيلو متر وهكذا.

ويوجد مجموعة من طرق الاهلاك التي تحاول ان تأخذ هذه العوامل في الاعتبار بدرجات متفاوتة، ويمكن تصنيفها في أربعة طرق رئيسية هي:

١ ــ طرق القسط الثابت للاهلاك:

أ ــ على اساس مرور الزمن.

ب ــ على أساس الخدمات المادية أو الانتاج.

٢ ــ طرق القسط المتناقص:

(أ) التخصيص العشوائي لتكلفة الأصل بطريقة متناقصة.

(ب) نسبة ثابتة من الرصيد المتناقص للقيمة الدفترية.

(جـ) طريقة النسبة من مجموع ارقام السنوات.

(د) طريقة اعادة التقدير.

٣ ـ الاهلاك عند الإستغناء عن خدمات الأصل أو احلاله.

٤ ـ طرق الاهلاك على أساس الفائدة المركبة:

(أ) طريقة الدفعة السنوية.

(ب) طريقة اموال الاهلاك المستثمرة.

ويلاحظ ان الاهلاك يحسب لأقرب شهر، على الرغم من ان بعض الاجراءات الأخرى قد تكون مقبولة، وسنعرض فيما يلي لتلك الطرق باختصار.

أولاً: الاهلاك على اساس القسط الثابت Straight line methods:

إن الخاصية المميزة لطرق الاهلاك على اساس القسط الثابت هي الفرض الضمني الذي تقوم عليه وهو ان كل وحدة من وحدات الخدمة التي يدرها الأصل تكون تكلفتها متساوية. ويحسب الاهلاك بالنسبة لكل وحدة من وحدات الخدمة على النحو التالي:

الاهلاك لكل وحدة من وحدات الحياة الانتاجية=

$$\frac{\text{تكلفة التملك - قيمة الخردة او النفاية الصافية}}{\text{مجموع وحدات الحياة الانتاجية}}$$

وقد تقاس الحياه الانتاجية في ظل هذه الطريقة للاهلاك باستخدام وحدات زمنية أو وحدات مادية أو إنتاجية، ولكن في الحياة العملية غالبا ما يشار إلى طريقة قسط الاهلاك الثابت على أساس استخدام وحدات زمنية للتعبير عن الحياة الانتاجية. وحينما يعبر عن الحياة الانتاجية في صورة إنتاج مادي يطلق على طريقة الاهلاك إسم طريقة وحدات المنتج أو الاهلاك على أساس الكمية المنتجة.

واضح أن السبب في تسمية هذه الطريقة باسم طريقة القسط الثابت للاهلاك هو أن مبلغ الاهلاك السنوي أو بالنسبة لكل ساعة من ساعات تشغيل الآلات يكون ثابتاً، مع ملاحظة أنه إذا حسب الاهلاك على أساس عدد وحدات المنتج فان عبء الاهلاك السنوي سيختلف من سنة الى أخرى إعتماداً على عدد الوحدات المنتجة كل سنة، كما انه إذا حسب الاهلاك على أساس معدل لكل ساعة تشغيل فان الاهلاك السنوي سيختلف باختلاف عدد ساعات تشغيل الآلات في كل سنة، وبناء على ذلك يمكن القول أن ثبات الاهلاك يكون فقط بالنسبة لوحدة الخدمة المختارة للتعبير عن الحياة الانتاجية للأصل.

ثانياً: طرق الاهلاك المتناقص (قسط الاهلاك المتناقص):

لقد أدى الاعتقاد الخاص بأن الأصول تنتج كميات كبيرة في السنوات الأولى لحياتها الانتاجية أو تنتج خدمات ذات قيمة أكبر في تلك السنوات بكثير من المحاسبين إلى إبتكار طرقا لحساب ينتج عنها الحصول على مبالغ كبيرة في السنوات الأولى للحياة الانتاجية، وتنخفض أعباء الاهلاك كلما تقدم الأصل في العمر، ويطلق على هذه الطرق اسم طرق الاهلاك المتناقص أو الاهلاك المعجل، ويوجد عدد من الأساليب المختلفة لتحقيق هذا الهدف ونعرض لتلك الأساليب باختصار فيما يلي:

١ ــ التخصيص العشوائي **Arbitrary assignment** لتكلفة الأصل:

إن ابسط طريقة للوصول إلى أعباء إهلاك متناقصة هي تقسيم القيمة القابلة للاهلاك (أساس حساب الاهلاك) إلى مجموعة أقسام وتخصيص كل قسم على أجزاء مختلفة من الحياة الانتاجية للأصل، فبفرض أنه يوجد أصل تكلفته ١٠٠٠٠٠ جنيه، وحياته الانتاجية ست سنوات، فان القرار الخاص بتخصيص تلك التكلفة على الست سنوات سيكون تخصيص ٥٠٠٠٠ جنيه على السنتين الأولى والثانية، وتخصيص ٣٠٠٠٠ جنيه على السنة الثالثة والرابعة، والباقي على السنة الخامسة والسادسة، ويوضح الجدول التالي البيانات المتعلقة بالاهلاك في حالة استخدام هذا الاسلوب:

السنة	القيمة النقدية في بداية السنة	أعباء الاهلاك	الإهلاك المجمع
١	١٠٠٠٠٠	٢٥٠٠٠	٢٥٠٠٠
٢	٧٥٠٠٠	٢٥٠٠٠	٥٠٠٠٠
٣	٥٠٠٠٠	١٥٠٠٠	٦٥٠٠٠
٤	٣٥٠٠٠	١٥٠٠٠	٨٠٠٠٠
٥	٢٠٠٠٠	١٠٠٠٠	٩٠٠٠٠
٦	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠

إن هذا الاسلوب يقوم أساساً على التقدير الشخصي، وقد يستخدم كوسيلة للتأثير على الدخل، ولهذا فهو لا يستخدم كثيرا في الحياة العملية، ويفضل استخدام أساليب أخرى منتظمة تقوم على افتراضات معروفة وواضحة لقراء القوائم المالية، والمهتمين بأعمال المشروع.

٢ ــ النسبة الثابتة من الرصيد المتناقص للقيمة الدفترية Fixed percentage of declining book value.

عند إستخدام هذا الأسلوب يتم تحديد معدل الاهلاك الذي يترتب على إستخدامه لحساب الاهلاك على الرصيد المتناقص في أول كل فترة، إهلاك القيمة القابلة للاهلاك بالكامل في نهاية الحياة الانتاجية للأصل، ونظراً لأن المعدل يطبق على مبلغ متناقص (رصيد حساب الأصل في بداية كل سنة)، فان مبلغ الاهلاك يتناقص كل سنة ويحدد معدل الاهلاك في ظل هذه الطريقة باستخدام المعادلة التالية (بافتراض أن ن تساوي الحياة الإنتاجية للأصل):

$$\text{معدل الاهلاك} = 1 - \sqrt[\text{ن}]{\frac{\text{صافي قيمة الخردة}}{\text{تكلفة التملك}}}$$

ويتطلب إستخدام هذا الأسلوب ضرورة وجود قيمة صافية للخردة (أو النفاية في نهاية الحياة الانتاجية للأصل، على أساس انه ليس من الممكن تخفيض اي مبلغ إلى صفر عن طريق إستخدام نسبة ثابتة من الرصيد المتناقص المتبقي كل سنة. فبفرض انه أمكن تقدير صافي قيمة الخردة في المثال السابق عرضه بمبلغ ١٢٩٦٠ جنيه، وأن الحياة الانتاجية في هذه الحالة هي أربع سنوات فقط فيحسب معدل الاهلاك في هذه الحالة على النحو التالي:

$$\text{معدل الاهلاك} = ١ - \sqrt[٤]{\frac{١٢٩٦٠}{١٠٠٠٠٠}} = ١ - ٦ = ٤٠٪$$

ويلاحظ أنه إذا ترتب على المعادلة السابقة معدل به كسر فانه يمكن تقريبه إلى أقرب واحد صحيح، ويعتبر هذا الاجراء مقبولا نظرياً وعملياً، على اساس ان قياس الاهلاك هو في احسن الأحوال عملية تقديرية لاستنفاذ الأصول. وتظهر أعباء الاهلاك والاهلاك المجمع في حالة استخدام الأسلوب السابق على الصورة الواردة في الجدول التالي:

السنة	القيمة الدفترية في أول السنة	أعباء الاهلاك ٤٠٪	النسبة من اجمالي الاهلاك	الاهلاك المجمع
	جنيه	جنيه	٪	جنيه
١	١٠٠٠٠٠	٤٠٠٠٠	٤٦	٤٠٠٠٠
٢	٦٠٠٠٠	٢٤٠٠٠	٢٧,٦	٦٤٠٠٠
٣	٣٦٠٠٠	١٤٤٠٠	١٦,٥	٧٨٤٠٠
٤	٢١٦٠٠	٨٦٤٠	٩,٩	٨٧٠٤٠
الرصيد	١٢٩٦٠			
		٨٧٠٤٠	٪١٠٠	

واضح من هذا الجدول أن القيمة الدفترية في نهاية السنة الرابعة تساوي صافي قيمة الخردة المتوقعة ١٢٩٦٠ جنيه، وينخفض عبء الاهلاك بسرعة من سنة إلى أخرى، ففي السنة الأولى كان مبلغ الاهلاك هو ٤٦٪ من الاهلاك الكلي المجمع، أما في السنة الأخيرة فقد وصل إلى ٩,٩٪ فقط.

ومن الأساليب التي تستخدم في بعض الأحيان لتحديد نسبة الاهلاك على الرصيد المتناقص للأصل، حساب هذه النسبة بحيث تكون ضعف نسبة الاهلاك على اساس القسط الثابت، ويطلق على هذا الأسلوب اصطلاح الرصيد المتناقص المزدوج Double — declining balance method، ومن الطبيعي انه لا يوجد ما يمنع من جعل هذه النسبة ١٥٠٪ من نسبة الاهلاك على أساس القسط الثابت، ويلاحظ ان هذه الطريقة لا تستطيع تخصيص كامل تكلفة الأصل على حياته الانتاجية، ولهذا ينبغي ان يكون هناك قيمة صافية للخردة عند استخدامها في حساب الاهلاك.

٣ ـ الاهلاك على أساس نسبة من مجموع ارقام السنوات Sum — Of — the years digits method —:

عند إستخدام هذه الطريقة يحسب قسط الاهلاك عن طريق أخذ كسر المقام فيه مجموع أرقام سنوات الحياة الانتاجية، أما البسط في أي سنة فيكون السنوات الباقية من حياة الأصل محسوبة من أول السنة، وطالما ان المقام ثابت، وأن البسط يتناقص كل سنة فستكون النتيجة الحصول على أعباء إهلاك متناقصة وبالاضافة إلى ذلك فانه طالما ان مجموع نسب الاهلاك (عن جميع السنوات) سيساوي ١٠٠٪ فان هذه الطريقة يترتب عليها إهلاك كامل القيمة القابلة للاهلاك (اساس حساب الاهلاك). ويوضح الجدول التالي كيفية تطبيق هذه الطريقة على أصل تكلفته ١١٠٠٠٠ جنيه، وصافي قيمة الخردة المتوقعة ١٠٠٠٠ جنيه وحياته الانتاجية ٤ سنوات.

السنة	نسبة الاهلاك	اساس الاهلاك	اعباء الاهلاك	مجموع الاهلاك	القيمة الدفترية
		جنيه	جنيه	جنيه	جنيه
١	٤/١٠	١٠٠٠٠٠	٤٠٠٠٠	٤٠٠٠٠	٧٠٠٠٠
٢	٣/١٠	١٠٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	٧٠٠٠٠	٤٠٠٠٠
٣	٢/١٠	١٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	٩٠٠٠٠	٢٠٠٠٠
٤	١/١٠	١٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠
المجموع ١٠					

ويلاحظ أن أرقام سنوات الحياة الإنتاجية تكون بمثابة متوالية عددية، ولهذا فانه يمكن الوصول الى عددها باستخدام المعادلة الخاصة بايجاد مجموع المتوالية وهي ن [(ن + ١)/٢]* حيث ن هي الحد الأخير للمتوالية (السنة الأخيرة من الحياة الانتاجية)، فبفرض ان الحياة الانتاجية للأصل هي ١٥ سنة فيكون المقام (مجموع المتوالية) هو ١٥ (١٦/٢) = ١٢٠. ويلاحظ ان هناك جداول محسوبة تحدد نسبة الاهلاك عند إستخدام هذه الطريقة بالنسبة لكل حياة إنتاجية مفترضة.

وتثار مشكلة فرعية متعلقة بتحديد الاهلاك عن جزء من السنة في حالة إستخدام طرق الاهلاك المتناقص السابق عرضها، ويكون الحل المنطقي لهذه المشكلة هو حساب الاهلاك لمدة سنة كاملة، ثم أخذ نسبة منه في وفقاً لمدة إستخدام الأصل في كل سنة من سنوات الحياة الإنتاجية للأصل، ونضرب لذلك المثال التالي:

---

* يعبر عن هذا القانون ببساطة أن مجموع المتوالية العددية هي نصف عدد الحدود مضروباً في مجموع الحد الأول والأخير.

	جنيه
تكلفة الأصل في ١٩٧٥/٤/١	٨٠٠٠٠
الحياة الانتاجية المتوقعة	٥ سنوات
معدل الاهلاك على أساس نسبة من الرصيد المتناقص	٤٠٪
صافي قيمة الخردة أو النفاية	٥٠٠٠ جنيه

وسنقوم بحساب الاهلاك عن سنة ١٩٧٥ (تسعة شهور) وعن السنة التالية ١٩٧٦ باستخدام طريقتين مختلفتين لحساب الاهلاك فيما يلي:

الاهلاك باستخدام طريقة نسبة من الرصيد المتناقص	الاهلاك باستخدام طريقة نسبة من مجموع أرقام السنوات
إهلاك سنة كاملة (السنة الأولى والثانية):	إهلاك سنة كاملة (الأولى والثانية):
٨٠٠٠٠(**) × ٤٠٪ = ٣٢٠٠٠	٧٥٠٠٠ × ١٥/٥ = ٢٥٠٠٠
٤٨٠٠٠ × ٤٠٪ = ١٩٢٠٠	٧٥٠٠٠ × ١٥/٤ = ٢٠٠٠٠
إهلاك الفترة من أول ابريل سنة ١٩٧٥ حتى ١٩٧٥/١٢/٣١:	
٣٥٠٠٠ × ١٢/٩ = ٢٤٠٠٠	٢٥٠٠٠ × ١٢/٩ = ١٨٧٥٠
إهلاك سنة ١٩٧٦:	
٢٢٠٠٠ × ١٢/٣ = ٨٠٠٠	٢٥٠٠٠ × ١٢/٣ = ٦٢٥٠
١٩٢٠٠ × ١٢/٩ = ١٤٤٠٠	٢٠٠٠٠ × ١٢/٩ = ١٥٠٠٠
المجموع ٢٢٤٠٠	٢١٢٥٠

(**) يلاحظ أننا لم نخصم قيمة الخردة على أساس أن تطبيق معدل الاهلاك على هذا الرقم الاجمالي سيترك صافي قيمة الخردة في نهاية الحياة الانتاجية للاصل.

ويحدد إهلاك السنوات التالية بنفس الطريقة السابقة، ويلاحظ أنه يمكن حساب الاهلاك في ظل طريقة نسبة من الرصيد المتناقص بعد السنة الأولى عن طريق ضرب الاهلاك في رصيد القيمة الدفترية في أول السنة، فاهلاك السنة الثانية في ظل هذه الطريقة سيكون:

القيمة الدفترية في أول السنة الثانية = ٨٠٠٠٠ ـ ٢٤٠٠٠ = ٥٦٠٠٠ جنيه

إهلاك السنة الثانية = ٥٦٠٠٠ × ٤٠٪ = ٢٢٤٠٠ جنيه

٤ ـ طريقة إعادة التقدير Appraisal method: ولا تعتبر طريقة إعادة التقدير في الحقيقة من طرق الاهلاك المتناقص، ولكننا نعرضها هنا على أساس انه سيترتب على إستخدامها عادة أعباء إهلاك سنوية متناقصة، وتقوم هذه الطريقة لحساب الاهلاك على أساس تقدير القيمة المتبقية من الأصل في نهاية الفترة المالية، والفرق بين القيمة المتبقية من الأصل في نهاية المدة وقيمة الأصل في أول المدة تعادل الاهلاك السنوي الذي ينبغي تحميله على حسابات النتيجة في هذه السنة وتناسب هذه الطريقة بعض الأصول التي تكون حياتها قصيرة نسبياً مثال ذلك الأدوات والعدد الصغيرة، والعبوات وغيرها.

ولا شك أنه من الصعب جداً تحديد قيمة بعض الأصول المتبقية بالنسبة لمنشأة مستمرة في أعمالها بدرجة كبيرة من الدقة يمكن معها أن تصبح هذه الطريقة مقياساً موضوعياً ومنتظماً لقياس تكلفة خدمات الأصول المستهلكة. ونتيجة لتلك الصعوبة تستخدم قيمة التصفية أو القيمة السوقية عادة عند تطبيق تلك الطريقة. إن هذه الطريقة تخلط بين التقلبات في القيمة عند قياس تكلفة الخدمات المستهلكة وبالتالي فان إستخدامها يهدر فرض إستمرار المشروع ومفهوم التحقق في المحاسبة وتكون نتيجة إستخدامها عادة المغالاة في تحديد أعباء الاهلاك في السنوات الأولى من حياة الأصل، وخاصة في حالة الأصول المتخصصة التي لا يكون لها أسواق للسلع المستعملة.

ثالثاً: الاهلاك عند الاستغناء عن خدمات الأصل أو احلاله:

تحاول طرق الاهلاك السابقة قياس النقص في تكلفة الأصول كما حدثت فعلا،

ولكن هناك أسلوب آخر لتحديد الاهلاك وأخذه في الاعتبار يستخدم في شركات المنافع العامة في الدول الأجنبية، ويعترف هذا الأسلوب بوجود الاهلاك فقط عندما يصل الأصل إلى نهاية حياته الإنتاجية.

ففي ظل طريقة الاستغناء عن خدمات الأصل أو تخريده كأساس لقياس الاهلاك تحمل قيمة ذلك الأصل بعد إستبعاد الخردة على المصروفات في السنة التي يتم فيها الاستغناء عن خدماته. وفي ظل طريقة الاحلال ترحل تكلفة جميع العناصر التي يتكون منها الأصل إلى حساب الأصل على أن ترحل تكاليف جميع عناصر الاحلال (العناصر المجددة) للمصاريف عند القيام بعملية الإحلال، وتشبه طريقة الاحلال طريقة الوارد أخيراً صادر أولا في تقييم المخزون، على أساس ان رصيد حساب الأصل سيشتمل على تكلفة العناصر الأولية التي تملكتها المنشأة. أما في ظل طريقة الاستغناء عن خدمات الأصل فسيشتمل حساب الأصل على تكلفة العناصر المستخدمة في تاريخ معين.

ومن الاعتراضات التي تثار ضد إستخدام تلك الطرق ان حسابات النتيجة لن يظهر فيها إهلاك حتى يتم الاستغناء عن خدمات الأصل أو إحلاله، ولا يترتب على ذلك فقط المغالاة في أرباح تلك السنوات، ولكن الأصل سيظل في الميزانية العمومية بقيمته الأصلية ايضاً، على الرغم من أن جزء منه قد إستنفذ في أعمال المشروع فعلا. كما انه عند إستخدام تلك الطرق تتحدد أعباء الاهلاك على أساس عدد الأصول التي يتقرر الاستغناء عنها أو إحلالها وطبيعة عملية الاحلال، ومن الطبيعي ان احتمال اتفاق تكاليف الاحلال مع تكلفة خدمات الأصول في خلال فترة معينة ستكون ضعيفة جداً، على أساس ان عملية الاحلال تتوقف على عوامل كثيرة مثل الأموال المتاحة للاحلال وما تحققه عملية الاحلال من وفورات وغيرها من العوامل.

وعلى الرغم من تلك الاعتراضات الواضحة فان تلك الطرق تستخدم في بعض شركات المنافع العامة في الولايات المتحدة الأمريكية وأوروبا، ويكون مبرر إستخدامها أن أصول تلك المنشآت تتكون من عدد كبير جداً من العناصر التي ترتبط ببعضها، مثال ذلك القضبان والمواسير والفلنكات والمحولات والعربات وغيرها من العناصر العديدة، التي تكون تكلفة كل عنصر منها محدودة، والتي يكون من الصعب

تحديد الحياة الانتاجية لكل عنصر منها بصفة مستقلة، كما أن التفرقة بين الصيانة والاحلال تكون عادة من الصعوبة بمكان.

رابعاً: طرق الاهلاك باستخدام الفائدة المركبة:

يوجد بعض طرق الاهلاك التي تقوم على أساس إستخدام حسابات الفائدة المركبة لتحديد عبء الاهلاك، وهذه الطرق نادراً ما تستخدم في الحياة العملية، ولكنا نعرض لها باختصار في الصفحات التالية إستكمالاً لمناقشة موضوع الاهلاك من الناحية العلمية.

سبق أن ذكرنا انه عندما تحصل المنشأة على أصل طويل الأجل، فهي تدفع مقدماً مقابل الحصول على مجموعة من الخدمات المستقبلة التي ستتحقق دورياً خلال حياة الأصل الانتاجية. وإذا كانت المنشأة تتوقع أن تحقق عائداً معيناً على هذا الإستثمار، فينبغي ألا تدفع في سبيل الحصول على ذلك الأصل أكثر من القيمة الحالية لتدفق الخدمات المستقبلة، مخصومة باستخدام معدل العائد المرغوب تحقيقه.

فعلى سبيل المثال إذا كانت إحدى المنشآت تفكر في شراء حاسب الكتروني الآن، وذلك لتأجيره إلى إحدى الشركات الأخرى بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه سنوياً لمدة خمس سنوات، ومن المتوقع انه يمكن بيعه في نهاية السنة الخامسة بمبلغ ١٢٠٠٠ جنيه. فاذا كانت المنشأة تتوقع تحقيق عائد قدره ١٠٪ (قبل الضرائب) على هذا الاستثمار، فانها لا يمكن ان تدفع في سبيل الحصول على هذا الأصل أكثر من القيمة الحالية للايجار المتوقع تحصيله وقيمة الخردة المتوقعة، والتي تحدد على الصورة التالية:

القيمة الحالية = ٢٠٠٠٠ (٣,٧٩٠٨) + ١٢٠٠٠ (٠,٦٢٠٩) =

= ٧٥٨١٦ + ٧٤٥١ = ٨٣٢٦٧ جنيه.

وتمثل هذه القيمة ما ينبغي دفعه الآن للحصول على الأصل وذلك لكي تحقق المنشأة عائداً قدره ١٠٪ على الاستثمار. وبفرض أن المنشأة حصلت على ذلك الأصل بهذا المبلغ، فانه من الممكن إهلاكه بافتراض ان التكلفة الأصلية للأصل تمثل القيمة الحالية لخدمات الأصل لمدة خمس سنوات، وقيمة الخردة المتوقعة في نهاية حياته الانتاجية، وتسمى هذه الطريقة في حساب الاهلاك باسم طريقة الدفعة السنوية التي نعرض لها باختصار في الجزء التالي.

١ ـ طريقة الدفعة السنوية لحساب الاهلاك Annuity method :

تهدف هذه الطريقة إلى تحديد قسط الاهلاك بافتراض ان تكلفة الأصل المدفوعة في سبيل الحصول عليه تساوي القيمة الحالية للخدمات المتوقعة مضافا اليها القيمة الحالية للخردة المتوقعة، وبالتالي سيكون قسط الاهلاك هو الفرق بين تكلفة الأصل مطروحاً منها القيمة الحالية للخردة وقسمة الناتج على معامل الخصم المناسب، وذلك على النحو التالي:

$$\text{الاهلاك} = \frac{\text{تكلفة الأصل - القيمة الحالية للخردة المتوقعة}}{\text{معامل الخصم باستخدام سعر الفائدة المحدد عن المدة المحددة *}}$$

$$= \frac{٨٣٢٦٧ - ١٢٠٠٠ \; (٠,٦٢٠٩)}{٣,٧٩٠٨} = \frac{٨٣٢٦٧ - ٧٤٥١}{٣,٧٩٠٨}$$

$$= \frac{٧٥٨١٦}{٣,٧٩٠٨} = ٢٠٠٠٠ \text{ جنيه.}$$

وبناء عليه يمكن القول ان شراء هذا الأصل بتكلفة معينة مطروحاً منها القيمة الحالية للخردة تعادل دفعة سنوية قدرها ٢٠٠٠٠ جنيه في خدمات الأصل لمدة خمس سنوات، ويمكن تلخيص المحاسبة على هذا الأصل في الجدول التالي:

السنة	الفائدة على الاستثمار بمعدل ١٠٪	عبء الأهلاك السنوي	الاضافة لحساب مجمع الأهلاك سنوياً	القيمة الدفترية للأصل: التكلفة مطروحاً منها الاهلاك المجمع
	جنيه	جنيه	جنيه	جنيه
عند تملك الأصل				٨٣٢٦٧
١	٨٣٢٧	٢٠٠٠٠	١١٦٧٣	٧١٥٩٤
٢	٧١٥٩	٢٠٠٠٠	١٢٨٤١	٥٨٧٥٣
٣	٥٨٧٥	٢٠٠٠٠	١٤١٢٥	٤٤٦٢٨
٤	٤٤٦٣	٢٠٠٠٠	١٥٥٣٧	٢٩٠٩١
٥	٢٩٠٩	٢٠٠٠٠	١٧٠٩١	١٢٠٠٠
	٢٨٧٣٣	١٠٠٠٠٠	٧١٢٦٧	

(*) يتم الحصول على هذا المعامل من جدول القيمة الحالية للدفعة السنوية باستخدام المعدل المطلوب والحياة الانتاجية المقدرة للأصل.

يبين الجدول السابق قيمة الفائدة على الاستثمار بواقع ١٠٪ وعبء الاهلاك السنوي، والمبلغ الذي سيضاف لحساب مجمع الاهلاك. ومن الناحية المحاسبية فانه سيجري في نهاية كل سنة قيد محاسبي مؤداة جعل حساب أعباء الاهلاك أو مصاريف الاهلاك مديناً بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه، على أن ترحل الفائدة إلى الجانب الدائن من حساب الفوائد، ويرحل الباقي بعد إستبعاد الفائدة من عبء الاهلاك إلى حساب مجمع الاهلاك، ويترتب على ترحيل تلك المبالغ إلى حساب مجمع الاهلاك سنوياً أن تصبح القيمة الدفترية للأصل في نهاية السنة الخامسة ١٢٠٠٠ جنيه، وهي القيمة المتوقعة للخردة (٨٣٢٦٧ - ٧١٢٦٧ جنيه).

ويلاحظ انه عند إستخدام هذه الطريقة لحساب الاهلاك فان المبالغ المحملة على حسابات النتيجة كأعباء للأهلاك عن الخمس سنوات هي ١٠٠٠٠٠ جنيه، وهي أكبر من تكلفة الأصل القابلة للاهلاك (٨٣٢٦٧ - ١٢٠٠٠ = ٧١٢٦٧ جنيه)، وسيكون الفرق مساوياً للفائدة بسعر ١٠٪ من الاستثمار غير المسترد في الأصل. إلا أنه من ناحية اخرى فان العبء الصافي خلال سنوات الحياة الانتاجية للأصل سيكون معادلا لتكلفة الأصل القابلة للاهلاك، وذلك نتيجة لترحيل الفائدة على الاستثمار الى الجانب الدائن من حسابات النتيجة، الأمر الذي يترتب عليه تخفيض العبء الصافي للاهلاك. وسنوضح هذه الفكرة عن طريق مقارنة الدخل الذي تحققه هذه المنشأة باستخدام طريقة الدفعة السنوية للاهلاك وطريقة القسط الثابت في الجداول التالية: .

الدخل السنوي بافتراض استخدام
طريقة الدفعة السنوية للاهلاك

البيان	السنة الأولى	السنة الثانية	السنة الثالثة	السنة الرابعة	السنة الخامسة
	جنيه	جنيه	جنيه	جنيه	جنيه
الدخل المحقق من تأجير الأصل	٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠
الفائدة على الاستثمار	٨٣٢٧	٧١٥٩	٥٨٧٥	٤٤٦٣	٢٩٠٩
مجموع الإيرادات	٢٨٣٢٧	٢٧١٥٩	٢٥٨٧٥	٢٤٤٦٣	٢٢٩٠٩
اعباء الاهلاك السنوية	٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠
صافي الدخل	٨٣٢٧	٧١٥٩	٥٨٧٥	٤٤٦٣	٢٩٠٩

الدخل السنوي بافتراض استخدام
طريقة القسط الثابت للاهلاك

البيان	السنة الأولى	السنة الثانية	السنة الثالثة	السنة الرابعة	السنة الخامسة
	جنيه	جنيه	جنيه	جنيه	جنيه
الدخل من تأجير الأصل	٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠
أعباء الاهلاك السنوية $= \frac{٨٣٢٦٧ - ١٢٠٠٠}{٦}$	١٤٢٥٣	١٤٢٥٣	١٤٢٥٣	١٤٢٥٣	١٤٢٥٥*
صافي الدخل	٥٧٤٧	٥٧٤٧	٥٧٤٧	٥٧٤٧	٥٧٤٥

واضح من الجداول السابقة ان طريقة الدفعة السنوية تحمل الاهلاك السنوي على حسابات النتيجة بجعل تلك الحسابات مدينة، كما ترحل الفائدة إلى الجانب الدائن، فيكون التأثير الصافي بالنسبة لتلك الحسابات هو تحميلها بالتكلفة القابلة للاهلاك خلال الحياة الانتاجية للأصل. ويؤدي استخدام طريقة الدفعة السنوية كأساس لحساب الاهلاك إلى تثبيت معدل العائد على الاستثمار خلال سنوات الحياة الانتاجية للأصل، بينما يترتب على إستخدام طريقة القسط الثابت كأساس لحساب الاهلاك تزايد هذا العائد سنوياً، وذلك نتيجة لانخفاض قيمة الاستثمار مع بقاء الدخل كما هو في المثال السابق، ونبين تأثير إستخدام كل من هاتين الطريقتين على معدل العائد على الاستثمار في الجدول التالي:

(*) هذا الرقم اكبر بمبلغ ٢ جنيه نتيجة لعملية التقريب للحصول على ارقام صحيحة.

السنة	طريقة الدفعة السنوية			طريقة القسط الثابت		
	قيمة الأصل في بداية السنة	الدخل الصافي	العائد ٪	قيمة الأصل في بداية السنة	الدخل الصافي	معدل العائد ٪
	جنيه	جنيه	٪	جنيه	جنيه	٪
١	٨٣٢٦٧	٨٣٢٧	١٠	٨٣٢٦٧	٥٧٤٧	٦,٩
٢	٧١٥٩٤	٧١٥٩	١٠	٦٩٠١٤	٥٧٤٧	٨,٣
٣	٥٨٧٥٣	٥٨٧٥	١٠	٥٤٧٦١	٥٧٤٧	١٠,٥
٤	٤٤٦٢٨	٤٤٦٣	١٠	٤٠٥٠٨	٥٧٤٧	١٤,٢
٥	٢٩٠٩١	٢٩٠٩	١٠	٢٦٢٥٥	٥٧٥٥	٢١,٩

واضح من الجدول السابق انه بينما ان معدل العائد على الاستثمار يكون ثابتاً عند إستخدام طريقة الدفعة السنوية لحساب الاهلاك، ان هذا العائد يرتفع كلما تقدم الأصل في العمر في حالة إستخدام طريقة القسط الثابت. وقد كان هذا العامل من بين الاعتراضات على إستخدام طريقة القسط الثابت بالنسبة لمنشآت المنافع العامة، لأنه يترتب عليها ارتفاع في معدل العائد مع عدم وجود تغييرات في الإيرادات او التكاليف، وطالما أن أسعار الخدمات العامة تتحدد عادة على ضوء العائد على الاستثمار فان طريقة القسط الثابت لم تكن مقبولة بواسطة ذلك النوع من المنشآت.

ومن الاعتراضات التي اثارها بعض الكتاب ضد إستخدام طريقة الدفعة السنوية كأساس لحساب الاهلاك، ان تلك الطريقة يترتب عليها أن يكون التأثير النهائي على حسابات النتيجة (نتيجة لخصم الاهلاك وإضافة الفوائد) يكون صغيراً في السنوات الأولى للحياة الانتاجية للأصل ويزداد كلما تقدم الأصل في العمر.

وبالتالي فان هذه الطريقة لن تكون مقبولة من الناحية الضريبية (من ناحية ما يترتب عليها من تأثير ضريبي).

ويثير بعض الكتاب إعتراض آخر على طريقة الدفعة السنوية كأساس لحساب الاهلاك، وهو ان تلك الطريقة تأخذ في الاعتبار عامل الفائدة الضمني في حساب تكلفة الاهلاك التي ستخصص على الانتاج. وفي حقيقة الأمر أن إدراج هذه الفائدة ضمن أعباء الاهلاك يكون في منتهى الأهمية بالنسبة لعملية إتخاذ القرارات على أساس ان الفائدة على الاستثمارات هي بمثابة عامل اقتصادي لا يمكن تجاهله.

ب ــ طريقة اموال الاهلاك المستثمرة Sinking fund method of depreciation

وتأخذ هذه الطريقة في الاعتبار ايضاً الفائدة على الاستثمار كأحد العوامل المؤثر على طريقة تخصيص تكلفة الأصل على المصروفات، ويقاس عبء الاهلاك السنوي (أو مصروف الاهلاك) طبقاً لهذه الطريقة عن طريق الزيادة في أموال الاهلاك (الوديعة + الفوائد)، والتي إذا تم إستثمارها بسعر فائدة معين كل سنة سيترتب عليها تجميع القيمة القابلة للاهلاك في تاريخ الاحلال. وباستخدام الأرقام الواردة في المثال السابق المتعلقة بشراء أصل تكلفته ٨٣٢٦٧ جنيه حياته الانتاجية خمس سنوات، وقيمته خردة ١٢٠٠٠ جنيه في نهاية تلك المدة، ستتحدد الوديعة السنوية لأموال الاهلاك المطلوبة لتجميع مبلغ قدره ٧١٢٦٧ جنيه (التكلفة مطروحاً منها الخردة) في خمس سنوات على النحو التالي:

$$\text{الوديعة لمقابلة الاهلاك} = \frac{\text{التكلفة - صافي قيمة الخردة}}{\text{جملة الجنيه بسعر فائدة معينة لمدة معينة*}}$$

$$= \frac{\text{٨٣٢٦٧ - ١٢٠٠٠}}{\text{٦,١٠٥١}} = \frac{\text{٧١٢٦٧}}{\text{٦,١٠٥١}} = \text{١١٦٧٣ جنيه}$$

(*) يلاحظ أن جملة الجنيه في هذه المعادلة تكون لدفعة سنوية قدرها جنيهبسعر الفائدة المطلوب عن مدة الحياة الانتاجية للاصل.

وطالما أننا نفترض أن الأموال ستتجمع في نهاية الحياة الانتاجية للأصل في هذه الحالة، فانه ليس من الضروري تحديد القيمة الحالية للخردة وقدرها ١٢٠٠٠ جنيه، إن المبلغ المطلوب تجميعه بعد خمس سنوات يخفض بهذا المبلغ فقط، ويمكن تلخيص القيود المحاسبية التي تتم بالنسبة لطريقة اموال الإهلاك المستثمرة خلال الخمس سنوات باستخدام الجدول التالي:

السنة	الوديعة السنوية في اموال الاهلاك	فائدة ١٠٪ على الأموال المستثمرة	عبء اهلاك الوديعة + فائدة (مدين)	الاهلاك المجمع (دائن)	القيمة الدفترية للأصل
صفر	جنيه	جنيه	جنيه	جنيه	٨٣٢٦٧
١	١١٦٧٣	صفر	١١٦٧٣	١١٦٧٣	٧١٥٩٤
٢	١١٦٧٣	١١٦٧	١٢٨٤٠	٢٤٥١٣	٥٨٧٥٤
٣	١١٦٧٣	٢٤٥٢	١٤١٢٥	٣٨٦٣٨	٤٤٦٢٩
٤	١١٦٧٣	٣٨٦٤	١٥٥٣٧	٥٤١٧٥	٢٩٠٩٢
٥	١١٦٧٣	٥٤١٩**	١٧٠٩٢	٧١٢٦٧	١٢٠٠٠

واضح من هذا الجدول اننا نحسب الوديعة السنوية ونحملها كمصروف للاهلاك في نهاية السنة الأولى وترحل بالتالي إلى حساب مجمع الإهلاك، أما في نهاية السنة الثانية فسيكون عبء الإهلاك هو عبارة عن الوديعة السنوية مضافاً اليها الفائدة المستحقة على رصيد الوديعة في أول السنة الحالية كما يتضح من العمود الرابع في الجدول السابق، وهذا المبلغ سيرحل إلى حساب أعباء الإهلاك ويضاف إلى حساب مجمع الإهلاك، وفي كل سنة ستحمل حسابات النتيجة بأعباء الإهلاك وهي عبارة عن الوديعة مضافاً إليها الفوائد على رصيد الوديعة في بداية السنة، ويكون الجانب الدائن للقيد هو حساب مجمع الاهلاك، ويترتب على ذلك أن يتجمع في حساب مجمع الاهلاك في نهاية الحياة الانتاجية للأصل مبلغاً معادلا لتكلفته مطروحاً منه قيمة الخردة الصافية المتوقعة.

(**) قربنا هذا الرقم للحصول على أرقام صحيحة.

وقد تتطلب هذه الطريقة ضرورة فتح حساب لأموال الاهلاك يجعل مديناً بالودائع ومديناً بالفوائد المتعلقة بالايداع، ويكون هذا الرصيد عادة مطابقاً لحساب مجمع الاهلاك على نحو ما سنرى بعد قليل، إلا أنه يلاحظ أن هذه الطريقة في حساب الاهلاك قد تستخدم دون أن يكون هناك إيداع اطلاقاً بمعنى أن الأموال تظل مستثمرة داخل المشروع.

ويعترض كثير من المحاسبين على إستخدام طريقة أموال الاهلاك المستثمرة كأساس لحساب الاهلاك، على أساس انها تتعارض مع فكرة تخصيص تكلفة الأصل على حياته الانتاجية، وعلى الرغم من هذا الاعتراض النظري فان التأثير النهائي الذي تعطيه تلك الطريقة هو نفس النتيجة التي تعطيها طريقة الدفعة السنوية كما يتضح من الجدول التالي:

السنة	طريقة الدفعة السنوية			اموال الاهلاك المستثمرة	المبلغ المضاف الى مجمع الاهلاك بالنسبة
	عبء الاهلاك (مدين)	فوائد مكتسبة (دائن)	التأثير النهائي	عبء الاهلاك السنوي	بالنسبة للطريقتين
	جنيه	جنيه	جنيه	جنيه	جنيه
١	٢٠٠٠٠	٨٣٢٧	١١٦٧٣	١١٦٧٣	١١٦٧٣
٢	٢٠٠٠٠	٧١٥٩	١٢٨٤١	١٢٨٤٠	١٢٨٤١
٣	٢٠٠٠٠	٥٨٧٥	١٤١٢٥	١٤١٢٥	١٤١٢٥
٤	٢٠٠٠٠	٤٤٦٣	١٥٥٣٧	١٥٥٣٧	١٥٥٣٧
٥	٢٠٠٠٠	٢٩٠٩	١٧٠٩١	١٧٠٩٢	١٧٠٩٢

واضح من هذا الجدول ان التأثير النهائي على الحسابات الختامية واحد عند استخدام هاتين الطريقتين لحساب الاهلاك، إلا أنه يلاحظ من ناحية اخرى أن الاهلاك يعتبر عنصر من عناصر تكلفة الانتاج، وبالتالي جزء من تكلفة المخزون آخر المدة (وخاصة في حالة إستخدام نظم التكاليف الكلية)، وفي مثل هذه الحالات سيتم رسملة جزء كبير من الاهلاك عن طريق إدراجها ضمن تكلفة المخزون في حالة

استخدام طريقة الدفعة السنوية على أساس انها تدرج الفائدة ضمن أعباء الاهلاك. ونتيجة لأن طريقة اموال الاهلاك المستثمرة تتجنب إدراج الفائدة الضمنية ضمن مصروفات الاهلاك، كما ان لها نفس التأثير على معدل العائد على الاستثمار مثل طريقة الدفعة السنوية، فانها تستخدم بواسطة عدد قليل من شركات المنافع العامة في الدول الأجنبية.

ويمكن القول بصفة عامة ان طرق الاهلاك التي تستند على الفائدة المركبة لا تجد قبولا كبيراً في الحياة العملية، وبالتالي فانه يمكن القول انها غير هامة من الناحية العملية، إلا أنه من ناحية أخرى فان دراسة هذه الطرق وفهمها وتحديد تأثيرها على صافي الدخل وعلى معدل العائد على الاستثمار يساعد على فهم عمليات الاستثمار في الأصول القابلة للاهلاك، والمشاكل المحاسبية المتعلقة بقياس تكلفة خدمات الأصول، واسترداد تلك التكاليف عن طريق الإيرادات وأيا كانت طريقة الاهلاك المستخدمة ينبغي الإفصاح عنها والإفصاح عن أسباب التغيير في تلك الطرق.

٤ ـ إجراءات إثبات الاهلاك:

من الناحية النظرية يمكن إثبات الاهلاك بقيد محاسبي مؤداه جعل حساب أعباء الاهلاك مديناً وحساب الأصل دائناً على الصورة التالية:

xxx		من حـ/ أعباء الاهلاك	في نهاية
	xxxx	إلى حـ/ الأصل	الفترة
		إثبات الاهلاك وترحيله مباشرة	المالية
		إلى حساب الأصل	

ويستخدم هذا الإجراء بالنسبة للأصول المتعددة ذات القيمة المنخفضة والتي تستخدم بالنسبة لها طريقة إعادة التقدير بتحديد الكمية الباقية منها في نهاية المدة، وبالتالي إعتبار الفرق بين قيمتها أول المدة والقيمة المتبقية بمثابة اهلاك يتم إثباته باستخدام قيد مشابه للقيد السابق.

أما بالنسبة للأصول الكبيرة فان الإجراء المقبول عالمياً ومحلياً لإثبات الإهلاك هو ترحيل أعباء الاهلاك إلى الجانب الدائن من حساب مجمع الاهلاك او حساب مخصص الاهلاك على الصورة التالية.

xxx		من حـ/ اعباء الاهلاك	نهاية
	xxxx	إلى حـ/ مجمع الاهلاك	الفترة
		أو حـ/ مخصص الاهلاك	المالية
		إثبات الاهلاك الخاص بالأصل..	

ويساعد هذا الإجراء على توفير بيانات عن قيمة الأصل الأساسية، والجزء منها الذي استنفذ في أعمال المشروع، كما ان هذا الإجراء يساعد على فصل عمليات إضافات واستبعادات الأصول عن التسويات والتعديلات التي تتم بالنسبة لمجمع الاهلاك.

وجدير بالذكر انه عند إستخدام طريقة الدفعة السنوية لحساب الاهلاك، فسيظهر قيد الاهلاك على الصورة التالية باستخدام الأرقام الخاصة بالمثال السابق عرضه عند شرح هذه الطريقة:

٢٠٠٠٠		من حـ/ اعباء الاهلاك	في نهاية
		الى مذكورين	السنة
	١١٦٧٣	حـ/ مجمع الاهلاك	المالية
	٨٣٢٧	حـ/ الفائدة على الاستثمار	
		إثبات الاهلاك عن السنة الأولى	
		وترحيله الى حساب الاهلاك	
		المجمع، والفائدة المستحقة.	

ويتم تكرار هذا القيد سنوياً، باستخدام أرقام الفائدة السنوية السابق حسابها عند شرح هذه الطريقة، ويرحل حساب أعباء الاهلاك وحساب الفائدة على الاستثمار إلى حساب النتيجة، أما حساب مجمع الاهلاك فهو يعتبر حساب تقييم

يظهر مطروحاً من قيمة الأصل في الميزانية العمومية، وسيظل هذا الحساب يزداد سنوياً حتى يصل رصيده في نهاية الحياة الانتاجية للأصل للقيمة القابلة للأهلاك (اساس حساب الاهلاك) كما سبق ان ذكرنا.

أما بالنسبة لطريقة اموال الاهلاك المستثمرة فقد سبق ان ذكرنا ان هذه الطريقة قد تستخدم فقط لحساب قسط الأهلاك، دون ان يكون هناك تخصيصاً فعلياً للأموال وإستثمار خارج المنشأة، في هذه الحالة ستنحصر القيود المحاسبية في جعل حساب اعباء الاهلاك مدينا بها، وتظهر القيود بالنسبة للمثال السابق عرضه عند شرح هذه الطريقة على الصورة التالية (عن مدة خمس سنوات):

منه	له		تاريخ
١١٦٧٣		من حـ/ اعباء الاهلاك	نهاية السنة
	١١٦٧٣	الى حـ/ مجمع الاهلاك	الأولى
١٢٨٤٠		من حـ/ أعباء الاهلاك	نهاية السنة
	١٢٨٤٠	إلى حـ/ مجمع الاهلاك	الثانية
١٤١٢٥		من حـ/ أعباء الاهلاك	نهاية السنة
	١٤١٢٥	إلى حـ/ مجمع الاهلاك	الثالثة
١٥٥٣٧		من حـ/ أعباء الاهلاك	نهاية السنة
	١٥٥٣٧	إلى حـ/ مجمع الاهلاك	الرابعة
١٧٠٩٢		من حـ/ أعباء الاهلاك	نهاية السنة
	١٧٠٩٢	إلى حـ/ مجمع الاهلاك	الخامسة

واضح انه سيترتب على هذه القيود في نهاية السنة الخامسة ان رصيد حساب مجمع الاهلاك سيكون مبلغ ٧١٢٦٧ جنيه وهي القيمة القابلة للاهلاك، وذلك

بصرف النظر عما إذا كانت اموال الاهلاك تستثمر داخل المنشأة أو خارجها، ولا شك أن إثبات عبء الاهلاك بهذه الصورة يساعد على التحديد السليم لتكلفة الانتاج ويعمل على تخصيص القيمة القابلة للاهلاك بطريقة سليمة على الحياة الانتاجية للأصل، وذلك دون نظر إلى عملية إستثمار أموال الاهلاك داخلياً أو خارجياً لأنها عملية مستقلة تماماً عن عملية تخصيص تكلفة الأصل (القيمة القابلة للاهلاك) على حياته الانتاجية.

أما في حالة قيام المنشأة باستثمار اموال الاهلاك خارجها وتحقيق فائدة أو ربح عليها، فان هذه العملية ستكون عملية إستثمار عادية لا علاقة لها بموضوع الاهلاك إطلاقاً. ويتم إثبات تلك العملية بجعل حساب اموال الاهلاك المستثمرة مديناً وحساب النقدية دائناً، أما بالنسبة للفوائد أو الأرباح المحققة على تلك الاستثمارات فيتم إثباتها بجعل أموال الاهلاك المستثمرة مدينة وحساب الفوائد دائناً، على أن ترحل الفوائد بعد ذلك إلى حساب النتيجة باعتبارها ايراداً مكتسباً عن عملية استثمار الأموال خارج المنشأة. فبفرض أن المنشأة استثمرت أموال الاهلاك في المثال السابق عرضه وحققت عليها فائدة ١٠٪ (وهي نفس الفائدة المفترضة) ستكون القيود المتعلقة بهذا المثال على النحو التالي (لمدة خمس سنوات):

١١٦٧٣		من حـ/ اموال الاهلاك المستثمرة	بداية السنة
		(حـ/ وديعة)	
	١١٦٧٣	إلى حـ/ البنك (النقدية)	الثانية
١٢٨٤٠		من حـ/ اموال الاهلاك المستثمرة	نهاية السنة
		حـ/ وديعة)	
		إلى مذكورين	الثانية
	١١٦٧٣	حـ/ البنك (نقدية)	
	١١٦٧	حـ/ الفوائد على الاستثمارات	
١١٦٧		من حـ/ الفوائد على الاستثمارات	
	١١٦٧	إلى حـ/ الأرباح والخسائر	
		(حـ/ النتيجة)	

١٤١٢٥		من حـ/ اموال الاهلاك المستثمرة	نهاية السنة
		(حـ/ وديعة)	
		إلى مذكورين	الثالثة
	١١٦٧٣	حـ/ البنك (النقدية)	
	٢٤٥٢	من حـ/ الفوائد على الاستثمارات	
٢٤٥٢		من حـ/ الفوائد على الاستثمارات	
	٢٤٥٢	إلى حـ/ الأرباح والخسائر	
		(حـ/ النتيجة)	

ويتم إجراء قيود مشابهة لهذه القيود في نهاية السنة الرابعة والخامسة، وستكون نتيجة هذه القيود في نهاية السنة الخامسة ان حساب اموال الاهلاك المستثمرة يوجد به رصيد يعادل القيمة القابلة للاهلاك، وحينئذ يتم تحرير هذه الاستثمارات واستخدامها في عمليات الاحلال. واضح من هذه القيود اننا اعتبرنا الفائدة على أموال الاهلاك المستثمرة بمثابة إيراد حققته المنشأة من عملية الاستثمار خارجها ولهذا رحل إلى حساب الأرباح والخسائر عند الحصول عليه، ولكن الأموال المتاحة من هذه الإيرادات يعاد استثمارها مع باقي اموال الاهلاك المستثمرة.

٥ ـ نفاذ الموارد الطبيعية Depletion :

تحتفظ الأصول التي تخضع للاهلاك عادة بهيكلها المادي خلال حياتها الانتاجية، اما بالنسبة للموارد القابلة للنفاذ فهي تكون بمثابة مخزون طويل الأجل للمواد الأولية، والتي ستخرج خلال حياة المورد. وفي كلتا الحالتين اي سواء كنا امام مجموعة من الخدمات المستقبلة أو مخزون من المواد الأولية، تكون المشكلة الأساسية هي تحديد تكلفة وحدات الخدمة أو المواد المستهلكة خلال كل فترة محاسبية. إن الجزء من التكلفة (أو أي تقييم آخر) والذي يخص الوحدات المستخرجة

من الموارد الطبيعية يطلق عليه اصطلاح النفاذ، وسنعرض فيما يلي لكيفية حساب النفاذ ومعالجته محاسبياً.

أ ــ تحديد أساس حساب النفاذ Depletion base :

إن أساس حساب النفاذ لأي مورد طبيعي هو عبارة عن التكلفة الكلية لتملك الأصل مطروحاً منها قيمة الأرض المتوقعة بعد إستخراج جميع الموارد الطبيعية الموجودة بداخلها. وتشتمل تكلفة التملك بطبيعة الحال على نفقات البحث والتنقيب، ومصاريف الحفر والاستخراج والإنشاءات المطلوبة لتسهل عمليات إستخراج الموارد، وتعرف هذه التكاليف عادة باسم تكاليف التطوير والتنمية Development cost، ويجب ان تخفض قيمتها دورياً بطريقة متناسبة مع نفاذ الموارد الطبيعية الموجودة. ويلاحظ انه قد يكون لهذه الإنشاءات والتركيبات حياة انتاجية اقل من حياة المورد نفسه، في مثل هذه الحالات ينبغي أن تخصص تكاليفها على حياتها الإنتاجية المقدرة.

ولكن ما هو الحكم إذا كانت نفقات الأبحاث والتطوير والاكتشاف غير منتجة بمعنى انه لم ينتج عنها أي اكتشافات؟ اذا نظرنا إلى كل مورد كمشروع مستقل، فإن التفسير المنطقي في هذه الحالة، أنه لا يوجد أصل، ويكون هناك خسارة محققة بقيمة تلك النفقات. أما إذا نظرنا إلى المشروع ككل، وخاصة من ناحية رغبته المستمرة في الاكتشاف والتطوير والحصول على موارد جديدة، فان جزء من تلك النفقات غير المنتجة لا بد وان يعالج كمصروفات متعلقة بالمجهود العادي الخاص باكتشاف موارد جديدة، وتشبه تلك المعالجة الاجراء المحاسبي الخاص بمعالجة التالف أثناء عملية الانتاج الصناعي، فان جزء من هذا التألف يعتبر تالفا طبيعياً ويعتبر عنصراً من عناصر تكلفة الانتاج، أما الجزء الآخر فيعتبر تألفاً غير طبيعياً ويعالج بمثابة خسارة.

٥ ــ ب ــ تقدير عدد الوحدات المتوقع استخراجها من المورد:

تعتبر عملية تقدير الحياة الانتاجية المتوقعة للأصل عملية سهلة إذا ما قورنت بعملية تقدير الوحدات المتوقع إستخراجها من المورد الطبيعي، فتقدير عدد البراميل المتوقع الحصول عليها من بئر بترول تعتبر عملية في منتهى الصعوبة، وينبغي

باستمرار إجراء عمليات مراجعة لتلك التقديرات مع إستمرار عملية الاستخراج والحصول على معلومات جديدة تساعد في القيام بعملية التنبؤ. ومما يسبب في تعقيد تلك المشكلة ان تطوير عمليات الاستخراج قد يترتب عليه ان يصبح من الممكن تشغيل بعض الموارد التي اصبحت غير إقتصادية.

ومن الناحية المثالية ينبغي قياس الوحدات المتوقع إستخراجها على أساس الوحدات المطلوبة (أو المرغوبة) بدلا من الوحدات المستخرجة، بمعنى ان يكون هناك تصنيف للوحدات حسب انواعها ودرجاتها وجودتها وليس معالجتها كوحدة واحدة، وذلك حتى تتحقق الدقة في عملية تخصيص التكاليف.

٥ ـ جـ ـ اختيار طريقة قياس النفاذ:

يمكن استخدام اي طريقة من طرق الاهلاك السابق عرضها لتحديد مقدار النفاذ المتعلق بالمورد الطبيعي، ويمكن القول ان طريقة القسط الثابت لن تكون مقبولة تماماً في حالة الموارد الطبيعية، على أساس أن استنفاد تلك الموارد لا يرتبط بمرور الزمن ولكن بمقدار الكمية المنتجة منها. ولا تستخدم طرق الاهلاك المتناقص في قياس النفاذ الخاص بالموارد الطبيعية، على الرغم من ان إنتاجية بعض تلك الموارد قد تناقص بسرعة فائقة، حينها ترتفع تكاليف الاستخراج بالنسبة للوحدة المستخرجة وذلك في حالة استمرار الانتاج من الموارد الفقيرة.

إن أكثر الطرق شيوعا بالنسبة لحساب النفاذ هي طريقة القسط الثابت باستخدام الانتاج كمقياس للحياة الانتاجية، ويترتب على استخدام تلك الطريقة الحصول على معدل نفاذ ثابت بالنسبة لكل وحدة مورد مستخرجة، فبفرض انه يوجد احد الموارد الطبيعية التي تبلغ تكلفتها ١٢٦٠٠٠٠ جنيه، والتي تبلغ قيمة الأراضي الخاصة بها بعد عملية الاستخراج ٦٠٠٠٠ جنيه، فإذا كان من المتوقع إنتاج ٢٤٠٠٠٠٠ وحدة من هذا المورد، فإن معدل النفاذ سيحسب على النحو التالي:

$$\text{معدل النفاذ} = \frac{\text{التكاليف - النفاية او الخردة المتوقعة}}{\text{عدد الوحدات المتوقع استخراجها}}$$

$$= \frac{١٢٦٠٠٠٠ - ٦٠٠٠٠}{٢٤٠٠٠٠٠} = ٫٥٠٠ \text{ جنيه للوحدة}$$

فاذا قامت المنشأة باستخراج ٢٠٠٠٠٠ وحدة خلال العام الحالي وبيع ١٥٠٠٠٠ وحدة، فان تكلفة البضاعة المباعة تظهر على النحو التالي:

تكلفة البضاعة المباعة:	المجموع	الوحدة
النفاذ ٢٠٠٠٠٠ × ٥٠٠,	١٠٠٠٠٠	,٥٠٠
المواد والأجور والتكاليف الصناعية	١٤٠٠٠٠	,٧٠٠
إهلاك التركيبات	١٠٠٠٠	,٠٥٠
مجموع تكاليف إنتاج (٢٠٠٠٠٠ وحدة)	٢٥٠٠٠٠	١,٢٥٠
يطرح تكلفة مخزون آخر المدة (٥٠٠٠٠ وحدة)	٦٢٥٠٠	١,٢٥٠
تكلفة البضاعة المباعة (١٥٠٠٠٠ وحدة)	١٨٧٥٠٠	١,٢٥٠

أسئلة وتمارين على الفصل الحادي عشر

أولاً الأسئلة:

١ ــ بين المقصود باصطلاح الاهلاك، تخفيض القيمة وإصطلاح النفاذ، مبيناً الحالات التي يستخدم فيها كل منها.

٢ ــ ما هي المتغيرات الثلاثة التي تحدد عبء الإهلاك الدوري؟

٣ ــ هل يمكن اعتبار الاهلاك بمثابة اجراء لتقييم الأصول أم مجرد إجراء محاسبي الغرض منه تخصيص تكلفة الأصول على حياتها الانتاجية؟

٤ ــ هل توافق على الرأي القائل بأن الاهلاك لا يحدث للأصول في حالة صيانتها صيانة جيدة؟ ولماذا؟

٥ ــ تحصل شركة الصيرفي لنقل الأثاث على سياراتها عادة بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه للسيارة، ويمكن ان تستخدم هذه السيارات لمدة ست سنوات، وتكون قيمتها في نهاية تلك المدة ٢٠٠٠ جنيه، ولكن جرت عادة المنشأة على بيع السيارة بمبلغ ٨٠٠٠ جنيه بعد أن تقطع مسافة ١٠٠٠٠٠ كيلو متر. ما هو أساس الاهلاك المناسب بالنسبة لتلك السيارات؟ وما هي حياتها الانتاجية؟

٦ ــ قامت إحدى المنشآت بتأجير قطعة أرض، وأقامت عليها ورشة للنجارة تكلف إنشاء مبانيها ٢٠٠٠٠٠ جنيه، وبلغت تكاليف التمهيد وإعداد الأرصفة بداخل الورشة ٢٥٠٠٠ جنيه، فاذا علمت ان عقد تأجير الأرض ينص على أن يقوم المستأجر بازالة المبنى وإعادة الأرض إلى ما كانت عليه في نهاية مدة التعاقد، وقد بلغت التكاليف المقدرة للقيام بتلك العملية ١٥٠٠٠ جنيه، حدد أساس حساب الاهلاك بالنسبة لهذا الأصل.

٧ ــ تلعب كل من كمية وحدات الخدمة المستخدمة من الأصل كل فترة والقيمة النسبية للخدمات دوراً كبيراً في إختيار طريقة الاهلاك، هل توافق على هذه العبارة ولماذا

٨ ـ بلغت تكلفة أحد الأصول ٤٦٠٠٠ جنيه وحياته الانتاجية المقدرة ٦ سنوات وقيمة الخردة المتوقعة ٤٠٠٠ جنيه المطلوب:

(أ) تحديد قيمة إهلاك السنة الأولى باستخدام طريقة النسبة من مجموع أرقام السنوات.

(ب) بفرض أن المنشأة حصلت على الأصل في أول إبريل سنة ١٩٧٥، المطلوب حساب الاهلاك الخاص بسنة ١٩٧٥ وسنة ١٩٧٦.

٩ ـ إشرح مزايا وعيوب طريقة القسط الثابت على أساس الزمن كأساس لحساب الاهلاك.

١٠ ـ تتناقص إنتاجية الأصل كلما تقدم في العمر. اشرح تأثير هذا الرأي على طرق الاهلاك المتناقص.

١١ ـ بين كيف تنطوي طرق الاهلاك المعجل على ميزة ضريبية على الرغم من أن الأعباء التي يمكن خصمها من وعاء ضريبة الأرباح التجارية والصناعية لا يمكن أن تتعدى القيمة القابلة للاهلاك.

١٢ ـ بين كيف يمكن حساب معدل النفاذ خاصة في الحالات التي تتعدد فيها درجات المعادن الممكن إستخراجها من أحد الموارد الطبيعية.

١٣ ـ تعتبر طريقة الدفعة السنوية كأساس لحساب الاهلاك وسيلة لقياس تكلفة إستخدام الأصول طويلة الأجل التي تشتمل على عنصر الفائدة على الاستثمارات كعنصر من عناصر أعباء الاهلاك. إشرح هذه العبارة.

١٤ ـ قارن بين طريقتي الدفعة السنوية وأموال الاهلاك المستثمرة كأساس لحساب الاهلاك، فيما يتعلق بتأثيرها على صافي الدخل خلال الحياة الانتاجية لأحد الأصول القابلة للاهلاك.

١٥ ـ ما هي الحالات التي تكون إعادة تقييم الأصول مطلوبة فيها؟

١٦ ـ باعت إحدى المنشآت أصلين في بداية السنة الحالية (١٩٧٥):

(أ) الأصل الأول: تكلفته ٢٠٠٠٠ جنيه، قيمته الدفترية ٨٠٠٠ جنيه والمحصل من بيعه ١١٠٠٠ جنيه.

(ب) الأصل الثاني: تكلفته ١٦٠٠٠ جنيه، قيمته الدفترية ١٠٠٠٠ جنيه والمحصل من بيعه ١٨٠٠٠ جنيه.

بين إلى اي مدى يعتبر الفرق بين المحصل من البيع والقيمة الدفترية، في الحالات السابقة، تصحيحاً لدخل الفترات السابقة؟

١٧ ــ بفرض أن إحدى المنشآت تستخدم طريقة القسط المتناقص (على أساس نسبة من الرصيد تبلغ ضعف نسبة القسط الثابت) بالنسبة لأحد الأصول الذي قدرت حياته الانتاجية بخمس سنوات. وبمراجعة دفاتر الشركة تبين أن تكلفة الأصل ٤٤٠٠٠ جنيه، وأنه إستخدم لمدة سنتين، وأنه يمكن أن يستمر إستخدامه لمدة ثماني سنوات أخرى، ما هو قيد التسوية اللازم إجراؤه في نهاية السنة الثانية إذا أرادت المنشأة مراجعة الاهلاك الجاري والمستقبل على هذا الأصل؟

١٨ ــ حصلت إحدى المنشآت على أصل واستهلكته بالكامل خلال العشرين سنة الماضية، وفي نهاية السبنة الحالية، وصلت قيمته الدفترية إلى صفر، ولكن الأصل ما زال صالحاً للعمل والانتاج، ومن المحتمل أن يستمر إستخدامه لمدة عشر سنوات أخرى، ناقش الآراء المختلفة المتعلقة باعادة إثبات هذا الأصل في الدفاتر من عدمه على أساس قيمته الجارية، وإهلاكه عن العشر سنوات قادمة.

١٩ ــ فرق بين التغيرات في قيم الأصول التي ترجع إلى التغير النسبي في الأسعار والتغيرات التي ترجع إلى التغير في المستوى العام للأسعار.

٢٠ ــ اشرح الطرق المختلفة التي يمكن إستخدامها للوصول إلى القيمة العادلة الجارية للأصل وبين مشاكل كل منها.

٢١ ــ لماذا تكون تكلفة إعادة إنتاج الأصل أعلى من تكلفة إحلاله، وما هي القيمة السليمة للأصل.

٢٢ ــ ما هي حجج ضرورة إعادة التقييم والحجج التي تثار ضد عمليات إعادة التقييم بالنسبة للأصول طويلة الأجل.

٢٣ ــ إشرح كيف ومتى تتحقق الايرادات الناتجة من عملية إعادة تقييم الأصول طويلة الأجل.

٢٤ ـ بين أوجه الصواب والخطأ في العبارات التالية باختصار:

ـ ترتبط المحاسبة على الاهلاك بعملية تخصيص تكلفة الأصول على حياتها الانتاجية وتقييم تلك الأصول، وإحلالها.

ـ كلما زادت الحياة الانتاجية للأصل يقل الاهتمام بالاهلاك المحسوب باستخدام القسط الثابت.

ـ كلما زادت قيمة الخردة المتوقعة مع بقاء الحياة الانتاجية على ما هي عليه يزيد الاهلاك المحسوب باستخدام طريقة القسط الثابت.

ـ تفترض طريقة القسط الثابت للاهلاك ثبات المبلغ المخصص على كل سنة حتى في الحالات التي تزداد فيها إنتاجية الأصل من فترة إلى أخرى.

ـ يعتبر الزمن افضل مقياس للحياة الانتاجية للأصول في جميع الحالات.

ـ يمكن عن طريق إستخدام التخصيص المباشر لأقساط الاهلاك المتناقصة التلاعب في الدخل.

ـ لا بد من أن يكون هناك قيمة للخردة المفترضة عند إستخدام طريقة القسط المتناقص على أساس نسبة من الرصيد؟ على أن تطبق النسبة في هذه الحالة على المبلغ الاجمالي دون إستبعاد الخردة.

ـ تؤدي طريقة إهلاك الأصل بأخذ نسبة من مجموع أرقام السنوات الى إهلاك الأصل بالكامل.

ـ يمكن إستخدام طريقة إعادة التقدير كأساس لحساب الاهلاك بالنسبة لجميع انواع الأصول.

ـ تفترض طريقة الدفعة السنوية كأساس لحساب الاهلاك أن تكلفة الأصل تساوي القيمة الحالية للخدمات المتوقعة مضافا اليها القيمة الحالية للخردة أو النفاية.

ـ تأخذ طريقة الدفعة السنوية في الاعتبار الفائدة الضمنية على الاستثمار عند تحديد قسط الاهلاك.

ـ بينما ان طريقة الدفعة السنوية تؤدي إلى ثبات معدل العائد على الأموال

المستثمرة فان طريقة القسط الثابت يترتب عليها تخفيض العائد كلما تقدم الأصل في العمر.

٢٥ ـ علق على العبارات التالية بما يفيد موافقتك أو عدم موافقتك مع التبرير باختصار:

ـ يزداد التأثير النهائي على حسابات النتيجة عند إستخدام طريقة الدفعة السنوية كأساس لحساب الاهلاك كلما تقدم الأصل في العمر وبالتالي فهي تحقق بعض المزايا الضريبية.
ـ يتحدد عبء الاهلاك في ظل طريقة أموال الاهلاك المستثمرة عن طريق تحديد الزيادة السنوية في أموال الاهلاك والتي ينبغي إستثمارها سنوياً بسعر معين حتى يتجمع مبلغاً معادلاً للقيمة القابلة للاهلاك.
ـ يتكون عبء الاهلاك في حالة إستخدام طريقة أموال الاهلاك من الزيادة المطلوبة للمبلغ المستثمر والفوائد الناتجة عن عملية الاستثمار.
ـ يمكن إستخدام طريقة أموال الاهلاك المستثمرة كأساس لتحديد عبء الاهلاك بصرف النظر عما إذا كانت هناك أموال مخصصة للاستثمار أم لا.
ـ يكون التأثير النهائي لاستخدام كل من طريقة الدفعة السنوية وطريقة أموال الاهلاك المستثمرة واحداً.
ـ يؤثر إختيار طريقة الاهلاك على الدخل وعلى الضرائب التي تتحملها المنشأة سنوياً.
ـ إهلاك الأصول طويلة الأجل وقيمتها الدفترية تعتبر بمثابة تكاليف غارقة ولا تؤثر على القرارات الاستثمارية المستقبلة.
ـ تشبه إجراءات حساب نفاذ الموارد الطبيعية إجراءات حساب الاهلاك إلى حد كبير.
ـ تعتبر طريقة القسط المتناقص أفضل الطرق ملائمة لتحديد قيمة نفاذ الموارد الطبيعية.
ـ يمكن معالجة الأخطاء المتعلقة بالاهلاك والتي يتم إكتشافها عند الاستغناء عن الأصل بطرق مختلفة.

ـ من الممكن إعادة حساب الاهلاك على أسس جديدة أثناء حياة الأصل الانتاجية.
ـ يمكن الوصول إلى القيمة الاقتصادية للأصل بسهولة كبيرة.
ـ يترتب على التغيرات في قيمة النقد تغيرات في قيم الأصول.
ـ لا تختلف تكلفة إعادة انتاج أو إنشاء الأصل عن تكلفة إحلاله.
ـ لا تؤثر عملية إعادة التقييم على تحقق الربح من تلك العملية.

ثانياً: التمارين:

التمرين الأول:

حصلت شركة التعدين الحديثة على آلة بمبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه في أوائل سبتمبر سنة ١٩٧٥، وسددت قيمتها على النحو التالي:

	جنيه
دفعة مقدمة نقداً	١٩٠٠٠
اوراق دفع تدفع على اقساط شهرية متساوية لمدة ٢٤ شهر	٢٤٠٠٠
	٤٣٠٠٠

وقد تحملت المنشأة التكاليف الاضافية التالية قبل ان يصبح الأصل صالحا للعمل والانتاج:

	جنيه
تكاليف تركيب الآلة	١٦٠٠
تكاليف الاختبارات التي تمت عليها	٨٠٠

ومن المتوقع ان تنتج الآلة السابقة ٢٠٠٠٠٠ وحدة منتج خلال حياتها الانتاجية، وقد بدء في استخدامها في العمل من أول اكتوبر سنة ١٩٧٥.

المطلوب:

(أ) تحديد تكلفة تملك الآلة للأغراض المحاسبية.

(ب) بفرض ان القيمة المتوقعة للخزدة هي ١٦٠٠ جنيه وأن الحياة المقدرة للآلة هي خمس سنوات حدد قسط اهلاك تلك الآلة عن سنة ١٩٧٥، ١٩٧٦ باستخدام طرق الاهلاك التالية:

١ ــ طريقة القسط الثابت

٢ ــ طريقة نسبة من مجموع ارقام السنوات

٣ ــ القسط المتناقص على أساس ٤٠٪ من الرصيد المتناقص للقيمة الدفترية الصافية.

٤ ــ عدد وحدات المنتج، بفرض أن الآلة انتجت ٨٠٠٠ وحدة خلال سنة ١٩٧٥، ٥٠٠٠٠ وحدة خلال سنة ١٩٧٦.

التمرين الثاني:

كانت نتيجة الخبرة المكتسبة لدى احدى شركات النقل بالسيارات خلال الأربع سنوات السابقة فيما يتعلق بعدد الكيلو مترات التي تقطعها سيارة النقل سنوياً، والقيمة المقدرة للسيارة في نهاية كل سنة من السنوات الأربع، كنسبة مئوية من التكلفة على الصورة التالية:

السنة	الكيلومترات المقطوعة	القيمة المقدرة
الأولى	٣٠٠٠٠	٧٠٪
الثانية	٨٠٠٠٠	٥٠٪
الثالثة	٦٠٠٠٠	٣٥٪
الرابعة	٣٠٠٠٠	٢٤٪

المطلوب:

على ضوء تلك المعلومات احسب إهلاك إحدى السيارات التي تتكلف ٢٠٠٠٠ جنيه عن أربعة سنوات بفرض أن قيمتها المتوقعة في نهاية تلك المدة هي ٤٨٠٠ جنيه، وذلك باستخدام طرق الاهلاك التالية:

١ ــ طريقة القسط الثابت على أساس زمني.

٢ ــ القسط الثابت على أساس الانتاج.

٣ ــ نسبة من مجموع أرقام السنوات.

٤ ــ طريقة القسط المتناقص على أساس ضعف نسبة القسط الثابت.

٥ ــ طريقة اعادة التقدير.

التمرين الثالث:

فيما يلي بيان التركيبات الخاصة بشركة الصناعات الثقيلة عن سنتي ١٩٧٥، ١٩٧٦ كما جاءت بدفاتر الشركة، وتتبع الشركة سياسة مؤداها تحميل السنة التي يتم فيها الحصول على الأصل بنصف الاهلاك، والسنة التي يتم فيها الاستغناء عن خدماته تحمل بنصف الاهلاك السنوي ايضاً:

السنة	تكلفة التركيبات	القيم المقدرة		مبيعات الأصول او تقاعدها	
	جنيه	حياة انتاجية	الخردة	سنة التملك	التكلفة
١٩٧٥	١١٠٠٠٠	١٠	٢٠٪ تكلفة		
١٩٧٦	٤٢٠٠٠	٦	٢٠٪ تكلفة	١٩٧٥	١٦٥٠٠

المطلوب :

(أ) تصوير حساب الآلات وبيان الأرصدة الافتتاحية والاضافات والاستبعادات والرصيد النهائي، وتصوير حساب مجمع الاهلاك باستخدام طرق الاهلاك التالية :

١ ــ طريقة القسط الثابت

٢ ــ طريقة نسبة من مجموع أرقام السنوات

٣ ــ طريقة نسبة من الرصيد المتناقص على أساس ضعف نسبة القسط الثابت

التمرين الرابع :

إستخدمت احدى شركات النقل بالسيارات طريقة القسط المتناقص على أساس نسبة من مجموع أرقام السنوات كأساس لحساب إهلاك سيارتها، على أساس أن الحياة الأنتاجية للسيارات اربع سنوات، ولا توجد قيمة متوقعة للخردة. وفيما يلي البيانات المتعلقة بسيارات تلك الشركة :

رقم السيارة	تاريخ شرائها	تاريخ البيع	التكلفة	قيمة البيع
			جنيه	جنيه
١٤١٥	٣١ مارس ١٩٧٣	٣٠ يونيو ١٩٧٥	٩٦٠٠	٦٠٠٠
١٤٨٠	٣٠ سبتمبر ١٩٧٣		٦٤٠٠	
١٤٩٠	٣٠ ابريل ١٩٧٤	٣١ ديسمبر ١٩٧٥	٧٢٠٠	٤٠٠٠
١٤٩٨	٣١ يوليو ١٩٧٤		٩٦٠٠	

وقد قامت الشركة باثبات الاهلاك عن سنة ١٩٧٥ باستخدام الطريقة المتبعة. ولكنها قررت في نهاية تلك السنة العدول عن طريقة الاهلاك المتبعة واستخدام طريقة القسط الثابت لحساب الاهلاك.

المطلوب: إعداد قيود التسوية المطلوبة في نهاية سنة ١٩٧٥ لتأخذ في الاعتبار التغير المقترح في طريقة الاهلاك، مع إفتراض ان تصحيح أرباح السنوات السابقة تسجل في حساب خاص، وأنه لم يتم إقفال حسابات سنة ١٩٧٥ وضح في شكل جدول البيانات المتعلقة بالتعديل.

التمرين الخامس:

حصلت إحدى المنشآت على آلة تكلفتها ٢٠٠٠٠٠ جنيه، وقد بلغت تكاليف النقل والتركيب المتعلقة بها ١٩٤٩٠ جنيه. وقدرت الحياة الانتاجية للآلة بعشر سنوات، وتبلغ قيمة الخردة المتوقعة في نهاية تلك المدة ٢٤٠٠٠ جنيه.

وفي نهاية السنة الثانية من تاريخ الحصول على تلك الآلة، تم إضافة وحدة جديدة لها بلغت تكلفتها ٢٤٨٣٢ جنيه، وليس من المتوقع ان تمتد حياة تلك الوحدة الاضافية أكثر من الوحدة الأصلية، ولن يكون لها قيمة خردة، ولن يتغير تقدير الخردة بالنسبة للآلة الأصلية.

المطلوب: إعداد جدول لإهلاك تلك الآلة عن السنوات الثلاث الأولى من حياتها باستخدام سعر فائدة قدره ٦٪ في ظل طريقة الدفعة السنوية وطريقة اموال الاهلاك المستثمرة. واعداد قيود تسجيل الاهلاك بالنسبة لكل طريقة في نهاية السنة الثالثة - بين كيف تصل الى الأرقام المختلفة.

ملحوظة:

١ ـ القيمة الحالية لمبلغ واحد جنيه بسعر ٦٪ يستحق بعد عشر سنوات هي ٠,٥٥٨٣٩ جنيه.

٢ ـ القيمة الحالية لدفعة سنوية قدرها جنيه واحد تستحق دورياً لمدة عشر سنوات بسعر فائدة قدره ٦٪ هي ٧,٣٦٠ جنيه.

٣ ـ القيمة الحالية لمبلغ جنيه واحد يستحق بعد ثماني سنوات بسعر فائدة قدره ٦٪ هي ٠,٦٢٧٤١ جنيه.

٤ ـ القيمة الحالية لدفعة سنوية قدرها جنيه واحد يستحق دورياً لمدة ثماني سنوات بسعر فائدة قدره ٦٪ هي ٦,٢٠٩٨ جنيه.

٥ ــ جملة دفعة سنوية قدرها جنيه واحد لمدة عشر سنوات بسعر فائدة قدره ٦٪ هي ١٣,١٨٠٨ جنيه.

٦ ــ جملة دفعة سنوية قدرها جنيه واحد لمدة ثماني سنوات بسعر فائدة قدره ٦٪ هي ٩,٨٩٧٥ جنيه.

(من المفروض ان يعاد الحساب في نهاية السنة الثانية لتحديد اعباء الاهلاك الجديدة بعد الاضافات).

التمرين السادس:

حصلت إحدى المنشآت على إمتياز البحث عن أحد المعادن في قطعة من الأرض مقابل مبلغ ٥٩٩٠٠٠٠ جنيه دفعتها للحكومة، وقد انفقت المنشأة مبلغ ١٠٣٠٠٠٠ جنيه في تنمية وتطوير المنطقة في خلال السنة الأولى من بدء النشاط، استعداداً لبدء عمليات الاستخراج في اوائل السنة الثانية، وقد قدر الخبراء كمية المعدن التي تحتويها الأرض بمقدار ١٦ مليون طن، ومن المتوقع ان تكون قيمة الأراضي بعد عمليات الاستخراج ٦١٠٠٠٠ جنيه.

وفيما يلي بيان بعمليات الاستثمارات الأخرى خلال السنة الأولى (بالاضافة إلى تكاليف التنمية والتطوير السابق ذكرها).

الأصل	الحياة المقدرة بالسنوات	التكلفة
المباني	٣٠ سنة	٤٠٠٠٠٠ جنيه
طرق ومساكن	٢٠ سنة	١٢٠٠٠٠٠ جنيه
تركيبات مختلفة	١٠ سنة	٥٦٠٠٠٠ جنيه.

وقد كانت العمليات التي تمت خلال السنة التالية على الصورة التالية:

الكمية المستخرجة من المعدن	٢٠٠٠٠٠٠ طن.
الكمية المباعة بسعر ٥ جنيه تسليم محل البائع	١٩٠٠٠٠٠ طن.
العمالة وتكاليف الاستخراج	٤٨٠٠٠٠٠ جنيه.
مصاريف إدارية وبيعية	١٠٢٠٠٠٠ جنيه.

المطلوب: إعداد قائمة الدخل عن السنة الثانية بافتراض ان مخصص الضرائب المستحقة على المنشأة ٩٧٠٠٠٠ جنيه (بين العمليات الحسابية المختلفة)

التمرين السابع

حصلت إحدى شركات النقل على سيارة لورى في ١٩٨٠/١٠/١ بمبلغ ٤٥٠٠٠ جنيه، وتقدر الحياة الانتاجية لهذه السيارة بأربع سنوات. ومن المقدر ان تستخدم تلك السيارة لمسافة ٢٠٠٠٠٠ كيلو متر خلال حياتها الإنتاجية المقدرة. ومن المتوقع ان توزع تلك المسافة المقدرة على أساس ٣٠٠٠٠ كيلو متر خلال السنة الأولى للحياة الانتاجية و ٨٠٠٠٠ كيلو متر خلال السنة الثانية و ٦٠٠٠٠ كيلو متر خلال السنة الثالثة و ٣٠٠٠٠ كيلو متر خلال السنة الرابعة.

فاذا علمت ان السيارة تستخدم بمعدل منتظم خلال شهور السنة، وأن قيمة الخردة المتوقعة في نهاية حياتها الانتاجية تبلغ ٥٠٠٠ جنيه.

المطلوب:

تحديد عبء الاهلاك السنوي عن هذه السيارة خلال حياتها الانتاجية باستخدام طريقة القسط الثابت على اساس زمني وعلى أساس الانتاج، وتحديد عبء الاهلاك عن السنتين الأولى والثانية فقط باستخدام طريقة كسر من مجموع ارقام السنوات، وطريقة القسط المتناقص باستخدام معدل يبلغ ضعف معدل القسط الثابت.

البَابُ الخَامس

جرد وتقييم الإلتزامات وحقوق الملكية والمشاكل المحاسبية المرتبطة بهما



إنتهينا حتى الآن من دراسة المشاكل المحاسبية المتعلقة بجرد وتقييم جميع عناصر الأصول المختلفة التي تظهر بالميزانية العمومية، وننتقل الآن إلى دراسة الجانب الآخر من الميزانية وهو الإلتزامات وحقوق الملكية. وجدير بالذكر اننا سبق أن ذكرنا ان بعض الالتزامات وهي الإلتزامات الجارية (المتداولة) قد تظهر مطروحة من الأصول الجارية في الميزانية العمومية، وذلك للوصول الى صافي رأس المال العامل وذلك في حالة عرض الميزانية العمومية في شكل تقرير مالي، ولكننا سنتعرض هنا لدراسة المشاكل المحاسبية المتعلقة بإظهار جميع عناصر الالتزامات في الميزانية بصرف النظر عن المكان الذي تظهر فيه في الميزانية. وسينقسم حديثنا في هذا الباب إلى فصلين رئيسيين، الفصل الأول يختص بداسة المشاكل المحاسبية المتعلقة بالالتزامات سواء كانت إلتزامات جارية (متداولة) أو التزامات غير جارية (طويلة الأجل). أما الفصل الثاني فيعالج المشاكل المحاسبية المرتبطة بحقوق الملكية في أنواع المشروعات المختلفة.

ويلاحظ ان عرضنا لهذين الموضوعين وخاصة فيما يتعلق بالالتزامات طويلة الأجل وحقوق الملكية سيكون مختصراً بشكل كبير على أساس انهما يدرسان بالتفصيل في مادة محاسبة الشركات في الجزء الثالث من هذه السلسلة، ولكنا سنتعرض لهما هنا إستكمالاً لجوانب المناقشة المتعلقة بجرد وتقييم عناصر الأصول والخصوم المختلفة في الميزانية العمومية، وذلك على النحو الوارد في الصفحات التالية.



الفصل الثاني عشر

في
المشاكل المحاسبية المتعلقة بالالتزامات
وظهورها في الميزانية العمومية

١ ــ مقدمة:

الإلتزامات هي بمثابة إرتباطات أو تعهدات لتحويل أو إعطاء أصول أو تأدية خدمات في المستقبل وذلك نتيجة لعمليات خدثت فعلاً. ويعتبر التمييز بين الإلتزامات قصيرة الأجل والإلتزامات طويلة الأجل في غاية الأهمية بالنسبة لتقييم المركز المالي للمنشأة وللحكم على مقدرتها المستقبلة للوفاء بتعهداتها.

وتختلف المشاكل المحاسبية المتعلقة بالإلتزامات عن المشاكل المتعلقة بالأصول، ذلك لأن الجهد الرئيسي بالنسبة لتلك الإلتزامات ينحصر في التأكد من عدم إغفال أي منها في ميزانية المنشأة. وتقل أهمية مشكلة التقييم بالنسبة للإلتزامات بشكل كبير، الا أن هذا لا يعني بطبيعة الحال أن جميع الإلتزامات تكون قيمتها معروفة في نهاية المدة المالية بطريقة قاطعة. إن هناك بعض الإلتزامات التي ينبغي تقديرها بطريقة أو بأخرى، وذلك حتى تتحقق المقابلة السليمة بين الإيرادات والمصروفات.

وسيخصص هذا الفصل لمناقشة المشاكل المحاسبية المرتبطة بالإلتزامات وكيفية ظهورها في ميزانية المنشأة في نهاية الفترة المالية، وسنعرض فيه أولاً للتفرقة بين الإلتزامات قصيرة الأجل والإلتزامات طويلة الأجل، ثم نعرض للمشاكل المحاسبية المتعلقة بالإلتزامات قصيرة الأجل المحددة تحديداً قاطعاً، والإلتزامات قصيرة الأجل التي تعتمد على نتيجة أعمال المشروع، والإلتزامات المقدرة التي تكون عادة قصيرة الأجل. وبعد أن ننتهي من مناقشة المشاكل المرتبطة بالإلتزامات قصيرة الأجل،

ننتقل إلى دراسة المشاكل المحاسبية المتعلقة بالإلتزامات طويلة الأجل، ثم نبين كيفية ظهور عناصر الإلتزامات المختلفة قصيرة وطويلة الأجل في الميزانية العمومية. ونعرض بعد ذلك لموضوع الإلتزامات العرضية، وكيفية الإفصاح عنها في ميزانية المنشأة، وذلك على النحو الوارد في الصفحات التالية:

٢ ــ التفرقة بين الإلتزامات قصيرة الاجل والإلتزامات طويلة الأجل:

تواضع المحاسبون على إستخدام السنة للفصل بين الإلتزامات قصيرة الأجل والإلتزامات طويلة الأجل، بمعنى أن الإلتزام المستحق خلال سنة يعتبر إلتزاماً قصير الأجل، أما الإلتزام المستحق بعد سنة فيعتبر إلتزام طويل الأجل، وهذه القاعدة رغم بساطتها إلا أنها قاعدة عشوائية يؤدي تطبيقها حرفياً إلى بعض النتائج غير المعقولة وخاصة في الحالات التي تمتد فيها دورة التشغيل إلى أكثر من سنة.

وتقوم التفرقة الحديثة بين هذين النوعين من الإلتزامات على أساس أن الإلتزامات الجارية تتضمن:

(أ) جميع التعهدات والإرتباطات التي يتطلب تسويتها (سدادها) إستخدام أصول متداولة موجودة، أو خلق إلتزام قصير الأجل جديد.

(ب) جميع الإلتزامات الأخرى التي ستدفع من الأصول قصيرة الأجل خلال سنة.

ولا شك أن هذا الأسلوب للفصل بين الإلتزامات قصيرة الأجل والإلتزامات طويلة الأجل يتصف بالمرونة، ويأخذ في الإعتبار العلاقة الأساسية بين الأصول الجارية والإلتزامات الجارية.

وتعتبر الإلتزامات الجارية مصدراً هاماً من مصادر تمويل مختلف أنواع المشروعات وقد يكون وجود تلك الإلتزامات أمراً عادياً ناتجاً عن عمليات المشروع العادية، مثال ذلك أرصدة الموردين، كما قد توجد بسبب قرارات الإدارة المتعلقة بالحصول على الإئتمان قصير الأجل من البنوك وبيوت الإقراض لتمويل عملياتها المختلفة.

ويترتب على حذف أو تخفيض قيمة أحد الإلتزامات الجارية تخفيض مقابل في قيمة الأصول، أو مغالاة في الإلتزامات طويلة الأجل أو في حقوق الملكية نتيجة للمغالاة في صافي الدخل. ويترتب على الخطأ في التفرقة بين الإلتزامات قصيرة الأجل والإلتزامات طويلة الأجل وجود خطأ في قيمة رأس المال العامل في الميزانية العمومية. وعموماً يمكن القول أن الفصل السليم بين هذين النوعين من الإلتزامات والمعالجة المحاسبية السليمة لكل منها تعتبر جزءاً رئيسياً من العملية المحاسبية في المنشآت المختلفة، ومطلباً رئيسياً للحصول على قوائم مالية سليمة.

ولا شك أن المقياس السليم لقيمة أي إلتزام في تاريخ تحمله هو القيمة الحالية للمبلغ المطلوب دفعه لتسديد الإلتزام في المستقبل، ولكن جرت العادة في الحياة العملية على تسجيل الإلتزامات قصيرة الأجل بقيمتها الإسمية، ذلك لأن الفرق بين القيمة الإسمية والقيمة الحالية ليس كبيراً في العادة، نظراً لقصر الفترة الزمنية التي تستحق فيها تلك الإلتزامات. ولا شك أنه يمكن قبول المغالاة المحدودة في قيمة الإلتزامات باثباتها بقيمتها في تاريخ الإستحقاق نظراً لما يحققه ذلك من سهولة في القيد وتبسيط عملية المحاسبة على الإلتزامات.

وطالما أن الإلتزامات هي بمثابة مدفوعات مستقبلة، فإن عدم التأكد يلعب دوراً كبيراً في عمليات المحاسبة عليها، وللتركيز على مشكلة عدم التأكد بالنسبة لهذه الإلتزامات سنناقش في الصفحات التالية بعض المشاكل المتعلقة بالإلتزامات قصيرة الأجل وذلك عن طريق التفرقة بين الإلتزامات المحددة تحديداً قاطعاً، والإلتزامات المتوقفة على نتيجة أعمال المشروع، والإلتزامات المقدرة.

٣ ـ الإلتزامات قصيرة الأجل المحددة تحديداً قاطعاً:

تنتج الإلتزامات قصيرة الأجل المحددة تحديداً قاطعاً عادة من العقود التي ترتبط بها المنشأة، أو نتيجة لأحكام قانونية، تحدد وقت ومبلغ الإلتزام بدرجة كبيرة من التأكد، مثال ذلك الإلتزام الناتج عن الضرائب المستحقة على دخل العاملين. وتكون المشكلة المحاسبية بالنسبة لتلك الإلتزامات هي التأكد من وجود الإلتزام ومن تسجيله بطريقة سليمة في السجلات المحاسبية. وسنعرض فيما يلي لأهم أنواع

الإلتزامات قصيرة الأجل المحددة تحديداً قاطعاً، ونبين المشاكل المحاسبية المرتبطة بها:

٣ ـ أ ـ حسابات الموردون واوراق الدفع:

تكون الإجراءات المحاسبية المتعلقة بتسجيل المدفوعات للموردين، وتحقيق الرقابة عليها عادة منتظمة، بحيث يكون من الممكن التحقق من وجود تلك الإلتزامات، ومن تاريخ إستحقاقها بطريقة سهلة وسريعة. ويجب أن يولي المحاسب العمليات التي تتم قرب نهاية السنة المالية وفي اوائل سنة مالية جديدة عناية خاصة، وذلك للتأكد من تجانس عملية إستلام البضاعة موضوع الإلتزام مع قيد ذلك الإلتزام في الدفاتر. فعلى سبيل المثال قد تتسلم المنشأة البضاعة قرب نهاية السنة المالية. دون أن تصل الفاتورة الخاصة بها، في مثل هذه الحالة قد تدرج البضاعة ضمن قوائم الجرد الخاصة ببضاعة آخر المدة دون أن يتم إثبات الإلتزام الخاص بها، ويؤدي هذا بلا شك إلى وجود خطأ في القوائم المالية.

وكما هو الحال بالنسبة لتقييم أرصدة المتحصلات، فانه ينبغي تقدير الخصم المتوقع الحصول عليه من أرصدة الموردين، وإثباته في الدفاتر وذلك بجعل حساب مخصص الخصم على المشتريات مديناً، ويطرح هذا الحساب من رصيد حساب الموردين في الميزانية العمومية.

وكحل بديل لهذا الإجراء يمكن إثبات الإلتزام بالصافي بعد إستبعاد الخصم، وحينما تفقد المنشأة الخصم نتيجة للإخفاق في التسديد في الميعاد المتفق عليه يتم إثبات الخصم المفقود في الدفاتر، ويعتبر عنصراً من عناصر المصاريف في هذه الحالة.

٣ ـ ب ـ القروض قصيرة الأجل:

وتشتمل القروض قصيرة الأجل على السندات والأذون التي تمنحها المنشأة للدائنين نتيجة لعمليات الإقتراض، كما تشتمل أيضاً على أي جزء من القروض طويلة الأجل والتي تستحق في خلال السنة التالية. إلا أنه يلاحظ، أنه في الحالات التي سيتم فيها سداد الجزء المستحق حالاً من الديون طويلة الأجل عن طريق أموال

مخصصة لذلك مثل أموال رد السندات، أو عن طريق قرض طويل الأجل آخر، وبناء عليه فلن يحتاج السداد إلى أموال حاضرة، لهذا فإن الجزء المستحق حالاً من الديون طويلة الأجل ينبغي أن يدرج (في هذه الحالات) ضمن الإلتزامات طويلة الأجل. مع وجود ملاحظة على الميزانية توضح خطة المنشأة لسدادها.

٣ ــ جـ ــ الأرباح المقترح توزيعها:

يقترح مجلس إدارة شركات المساهمة توزيع أرباح معينة وتعتمد الجمعية العمومية تلك التوزيعات، وحينها تتقرر ذلك التوزيعات فإن المنشأة تتحمل إلتزاماً قانونياً بدفعها في الوقت المحدد، وبالتالي يصبح أصحاب رأس المال (الملاك) دائنون للشركة بقيمة تلك الأرباح المعلن توزيعها ضمن الإلتزامات قصيرة الأجل على أساس أن المدة بين تاريخ الاعلان عن توزيع الأرباح وتاريخ السداد تكون عادة قصيرة.

٣ ــ د ــ الإلتزامات المستحقة:

يستخدم إصطلاح الإلتزامات المستحقة (وفي بعض الأحيان يشار إليه باسم المصروفات المستحقة) للدلالة على الإلتزامات التي توجد نتيجة للإرتباطات العقدية، او كنتيجة لتشريعات الضرائب، مثال ذلك قانون ضريبة الدخل، والضرائب على المباني والممتلكات الأخرى، وضرائب ورسوم الإنتاج وغيرها. وفي الحالات التي تكون فيها إلتزامات الضرائب كبيرة يستحسن أن تظهر كمفردة ضمن الإلتزامات قصيرة الأجل. ويمكن أن ندرج الإلتزامات الأخرى في مجموعة واحدة أو في مجموعات متعددة، ونعرض فيما بعد لكيفية إثبات الإلتزامات الضريبية والإلتزامات المتعلقة بالمرتبات والأجور بصفة عامة.

٢ ــ هـ ــ الإلتزامات المتعلقة بالأجور والمرتبات:

تدفع الأجور، والمرتبات مؤخراً أي بعد آداء الخدمات المتعلقة بها، ولهذا من الممكن أن يظهر ضمن الإلتزامات بالميزانية رصيد يمثل الأجور والمرتبات المستحقة (التي لم تدفع بعد).

ومن ناحية أخرى فإن المنشأة تقوم بدور الوسيط فيما يتعلق بتحصيل أقساط التأمينات الإجتماعية والادخار المستحق على مرتبات وأجور موظفيها وعمالها، كما أنها تلتزم بتحصيل الضرائب المختلفة المتعلقة بالمرتبات والأجور المدفوعة بواسطتها، على أن تورد تلك المبالغ المحجوزة إلى كل من هيئة التأمينات الإجتماعية ومصلحة الضرائب في خلال الأيام الاولى للشهر التالي للشهر الذي يتم فيه التحصيل. ويتم إثبات الأجور والمرتبات في سجلات تحليلية تبين الأجر أو المرتب الأجمالي. وتبين الإستقطاعات المختلفة المتعلقة بتلك الأجور منها، ويظهر هذا السجل على الصورة التالية:

سجل الاجور والمرتبات

إسم العامل او الموظف ورقمه	الحالة الاجتماعية	الأجر أو المرتب* الاجمالي	الاستقطاعات المختلفة								الصافي
			تامينات اجتماعية	ادخار	ضريبة المرتبات	ضريبة الدفاع	ضريبة الامـن القومي	دمغة	جزاءات	اقساط سلفيات	
محمد حسن	م	٥٠	٥	١	٢		,٥٠٠	,٥٠٠	—	—	٤٠
احمد عبد العزيز	أ	١٠٠	١٠	٢	٥	٢,ــ	١,٥٠٠	١,ــ	—	—	٧٨
عمرو محي الدين	م	٨٠	٨	٢	٤	١,٥٠٠	١,٥٠٠	١,ــ	—	—	٦٢
		.	.	.	.	.	.	.	.	.	.
		.	.	.	.	.	.	.	.	.	.
		.	.	.	.	.	.	.	.	.	.
المجموع		٦٩٠٠٠	٦٩٠٠	٢٠٠٠	٤٨٠٠	٢٢٠٠	١٠٥٠	٥٥٠	—	—	٥١٥٠٠

* في حالة إعداد هذا السجل لعمال المصانع يكون من المرغوب فيه وجود عمود لعدد ساعات العمل وعمود آخر لمعدل الأجر، كما يمكن أن يشتمل هذا السجل على عمود للاجر الأصلي (ساعات ومعدل) وعمود آخر للأجور الإضافية وعمود لمجموع الأجور.

ويتخذ المجموع الشهري لهذا السجل لإثبات الأجور في دفاتر المنشأة، وذلك بقيد شهري واحد يظهر على الصورة التالية بالنسبة للأرقام المفترضة الواردة في السجل السابق.

٦٩٠٠٠		من حـ/ المرتبات الإدارية (البيعية)*	آخر كل شهر
		إلى مذكورين	أو تاريخ
	٦٩٠٠	حـ/ التأمينات الإجتماعية	إستحقاق
	٢٠٠٠	حـ/ الأدخار	المرتبات
	٤٨٠٠	حـ/ ضريبة المرتبات والأجور	
	٢٢٠٠	حـ/ ضريبة الدفاع	
	١٠٥٠	حـ/ ضريبة الأمن القومي	
	٥٥٠	حـ/ رسم الدمغة على المرتبات	
	١٠٥٠٠	حـ/ المرتبات المستحقة	
		إثبات المرتبات المستحقة عن شهر. . والخصومات المختلفة المتعلقة بها من واقع دفع المرتبات.	

ويلاحظ أن حساب المرتبات المستحقة يقفل بمجرد سداد قيمة المرتبات للعاملين، أما الحسابات الدائنة الأخرى فهي تعتبر من حسابات الإلتزامات قصيرة الأجل حتى يتم سدادها.

(*) قد يكون هناك سجل للمرتبات الادارية وآخر للمرتبات البيعية وثالث للأجور الصناعية، او تدرج في سجل واحد وتحلل هذه العناصر في أعمدة خاصة بها.

٣ ــ و ــ الإلتزامات المترتبة على عوائد المباني:

تستحق عوائد المباني على الأملاك المبنية ويقع عبء هذه العوائد على المستأجر أو المالك في حالة انتفاعه بالعين المملوكة، وفي حالة التزام المنشأة بدفع هذه العوائد فإنه ينبغي إثباتها سنوياً بقيد مؤداه جعل حساب عوائد المباني مديناً وحساب عوائد المباني المستحقة دائناً، ويعتبر حساب عوائد المباني المستحقة أحد حسابات الإلتزامات حتى يتم سداده، أما حساب عوائد المباني فيعتبر أحد حسابات المصروفات عن السنة المستحقة عنها تلك العوائد.

٤ ــ الإلتزامات قصيرة الأجل التي تعتمد على نتائج عمليات المشروع:

يتوقف تحديد قيمة بعض الإلتزامات على نتيجة أعمال المشروع، ولا يثير تحديد قيمة تلك الإلتزامات أي مشاكل محاسبية في نهاية السنة المالية، ذلك لأنه يمكن تحديدها بدرجة معقولة من الدقة بمجرد الوصول إلى صافي الدخل السنوي. ولكن يلاحظ أنه في القوائم الدورية (الشهرية) قد يثير تحديد تلك الإلتزامات بعض المشاكل، ونعرض فيما يلي بعض الأمثلة بالنسبة لهذا النوع من الإلتزامات:

٤ ــ أ ــ ضريبة الدخل (ضريبة الأرباح التجارية والصناعية) على أرباح المشروعات:

تفرض ضريبة الأرباح التجارية والصناعية في جمهورية مصر العربية على أرباح التجار الأفراد والشركاء في شركات التضامن على أرباحهم الناتجة عن مزاولة النشاط التجاري والصناعي الذي يختلط فيه عنصر العمل مع عنصر رأس المال. كما تفرض تلك الضريبة أيضاً بمقتضى القانون رقم ١٤ لسنة **١٩٣٩** على أرباح شركات المساهمة. وقد حددت المادة **٣٩** من القانون رقم ١٤ لسنة **١٩٣٩** كيفية تحديد وعاء تلك الضريبة، وحددت المبالغ التي ينبغي خصمها من ذلك الوعاء، وعناصر الإيرادات التي تدرج فيه. وبناء على ذلك يمكن القول أن تحديد الإلتزام الضريبي المستحق على المنشأة (شركة المساهمة) في نهاية السنة يتطلب القيام بالخطوات التالية*:

(*) يدرس هذا الموضوع بالتفصيل في مادة المحاسبة الضريبية، راجع في هذا الصدد. للمؤلف «المحاسبة الضريبية من الناحية التطبيقية، مؤسسة شباب الجامعة ـ سنة ١٩٧٥.

١ ـ تحديد نتيجة أعمال المشروع أو بعبارة أخرى تحديد الربح المحاسبي.

٢ ـ تعديل الربح المحاسبي وفقاً لأحكام المادة ٢٩ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩، وغيرها. من مواد القانون للوصول إلى الربح الضريبي.

٣ ـ تحديد مبلغ التوزيعات الخاضعة لضريبة القيم المنقولة، والتي تخصم من وعاء ضريبة الأرباح التجارية والصناعية تطبيقاً لأحكام المادة ٣٥ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩.

٤ ـ تطبيق سعر الضريبة الذي يبلغ في الوقت الحاضر ٣٩,٧٪ (١٧٪ للأرباح التجارية والصناعية، ١,٧٪ ضريبة إضافية، ١٠,٥٪ ضريبة دفاع، ٨٪ ضريبة أمن قومي، ٢,٥٪ ضريبة جهاد على الوعاء الذي يزيد عن ٥٠٠ جنيه) للوصول إلى الإلتزام الضريبي الذي ينبغي إثباته.

ويتم إثبات الإلتزام الضريبي بجعل حساب ضرائب الدخل مديناً وحساب الضرائب المستحقة أو مخصص الضرائب دائناً بقيمة الإلتزام، على أن يحمل حساب ضرائب الدخل على حسابات النتيجة، ويظهر حساب الضرائب المستحقة أو مخصص الضرائب ضمن الإلتزامات في الميزانية العمومية.

٤ ـ ب ـ عقود المشاركة في الربح:

قد تلتزم المنشأة مع بعض العاملين فيها بعقود مشاركة في الربح، وتنحصر مشكلة المحاسب بالنسبة لهذه العقود في تفسيرها التفسير السليم، وفقاً للنصوص الواردة فيها، وحساب الإلتزام الذي تتحمله المنشأة نتيجة لها وإثباته في الدفاتر. وتتعدد الأسس التي قد يحسب عليها النصيب في الربح، فهي إما أن تحسب على الربح قبل خصم الضرائب وقبل خصم حصة المشاركة، أو قد تحسب على الربح بعد خصم الحصة ولكن قبل خصم الضرائب، أو قد تحسب على الربح بعد خصم الضرائب ولكن قبل خصم الحصة ذاتها، وأخيراً قد تحسب على الربح بعد خصم الحصة والضرائب معاً. ونعرض لكيفية تحديد الإلتزام الناتج عن تلك العقود بإستخدام المثال التالي:

تلتزم إحدى المنشآت بخطة مكافآت مع مديري الفروع التابعين لها تقتضي دفع ٢٠٪ على الدخل المحقق فوق ما قيمته ٢٥٠٠٠ جنيه من الربح المحقق بواسطة كل منها. وقد بلغ الربح المحقق بواسطة أحد تلك الفروع ١٠٠٠٠٠ جنيه قبل خصم الضرائب، والأرباح الموزعة على مدير الفرع طبقاً للأتفاقية. وبإفتراض أن نسبة ضريبة الأرباح التجارية والصناعية ٤٠٪ على الربح المحاسبي للتبسيط في عرض الفكرة، في هذه الحالة ستسحب المكافأة أو نسبة الربح طبقاً لكل أسلوب من الأساليب السابق ذكرها على النحو التالي:

(أ) في حالة حساب الربح الموزع (طبقاً لعقد المشاركة) على رصيد الربح قبل إستبعاد الضرائب والربح الموزع طبقاً للعقد، يحسب الإلتزام على الصورة التالية:

النصيب في الربح = ٠,٢ (١٠٠٠٠٠ - ٢٥٠٠٠) =١٥٠٠٠ جنيه.

(ب) في حالة النص على تحديد النصيب في الربح على أساس الربح بعد إستبعاد ذلك النصيب ولكن قبل خصم الضرائب، يحدد الإلتزام على النحو التالي:

النصيب في الربح (أ) = ٠,٢ (١٠٠٠٠٠ - ٢٥٠٠٠ - أ)

(أ) = ١٥٠٠٠ - ٠,٢أ

١,٢ أ = ١٥٠٠٠

أ = ١٢٥٠٠ جنيه.

ويمكن التحقق من صحة الحساب عن طريق أخذ نسبة ٢٠٪ من الربح بعد إستبعاد مبلغ النصيب في الربح ومبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه، أو بعبارة أخرى ٢٠٪ من (١٠٠٠٠٠ جنيه = ٢٥٠٠٠ جنيه - ١٢٥٠٠ جنيه) وهي ١٢٥٠٠ جنيه.

وقد يحسب النصيب في الربح على أساس الأرباح بعد إستبعاد الضرائب ولكن دون إستبعاد ذلك النصيب في الربح، في هذه الحالة يكون الحساب على النحو التالي:

النصيب في الربح (أ) = ٠,٢ (١٠٠٠٠٠ - ٢٥٠٠٠ - ض)
الضريبة (ض) = ٤, (١٠٠٠٠٠ - أ)

بالتعويض عن ض في المعادلة الأولى

أ = ٢, (٧٥٠٠٠ - ٤,(١٠٠٠٠٠ - أ)]
أ = ٠,٢ [٧٥٠٠٠ - ٤٠٠٠٠ + ٤,أ]
أ = ٧٠٠٠ + ٠,٠٨أ
٩٢,أ = ٧٠٠٠
أ = ٧٦٠٩ جنيه.

ويمكن التحقق من صحة حساب النصيب في الربح عن طريق أخذ نسبة ٢٠٪ من الربح بعد إستبعاد الضرائب وقبل خصم ذلك النصيب. واضح أن الضرائب ستكون ٣٦٩٥٦ جنيه طبقاً للمعادلات السابقة، بعد أخذ النصيب في الربح في الإعتبار، ولهذا سيحدد النصيب في الربح بأخذ ٢٠٪ من مبلغ ٣٨٠٤٤ جنيه وهو (١٠٠٠٠٠ جنيه - ٢٥٠٠٠ جنيه - ٣٦٩٥٦ جنيه) أي ٧٦٠٩ جنيه تقريباً.

ء ـ في حالة حصاب النصيب في الربح على أساس الأرباح بعد إستبعاد كل من الضرائب والنصيب في الربح يحدد الإلتزام على الصورة التالية:

النصيب في الربح (أ) = ٢, (١٠٠٠٠٠ - ٢٥٠٠٠ - ض - أ)
ض = ٤, (١٠٠٠٠٠ - أ)

بالتعويض عن ض من المعادلة الأولى

∴ أ = ٠,٢ [٧٥٠٠٠ - ٤, (١٠٠٠٠٠ - أ) - أ]
أ = ٠,٢ [٧٥٠٠٠ - ٤٠٠٠٠ + ٤,أ - أ]
أ = ٠,٢ [٣٥٠٠٠ - ٦,أ]
أ = ٧٠٠٠ - ٠,١٢أ
١,٢أ = ٧٠٠٠
أ = ٦٢٥٠ جنيه.

ويمكن التحقق من صحة تلك الحسابات عن طريق أخذ ٢٠٪ من الربح بعد استبعاد الضرائب والنصيب في الربح. ولتحقيق هذا الغرض نحدد الضرائب أولاً وهي ٤, (١٠٠٠٠٠ جنيه - ٦٢٥٠ جنيه) أي مبلغ ٣٧٥٠٠ جنيه، وبناء عليه سيكون النصيب في الربح هو ٢, ٠ على مبلغ ٣١٢٥٠ جنيه (١٠٠٠٠٠ جنيه - ٢٥٠٠٠ جنيه - ٣٧٥٠٠ جنيه - ٦٢٥٠ جنيه) أي ٦٢٥٠ جنيه.

٥ - الإلتزامات قصيرة الأجل المقدرة:

يستخدم إصطلاح الإلتزامات المقدرة للدلالة على الإلتزامات التي تكون موجودة فعلاً، ولكن قيمتها ليست محددة أو أن تاريخ إستحقاقها غير محدد تحديداً قاطعاً. وتنحصر المشكلة المحاسبية الرئيسية في الوصول إلى أدلة موضوعية يمكن الإستناد عليها إلى تقدير معقول لتلك الالإلتزامات في أي وقت محدد.

وجدير بالذكر أن الإلتزامات المقدرة قد تكون قصيرة الأجل وقد تكون طويلة الأجل وسنعرض هنا للإلتزامات المقدرة قصيرة الأجل، ثم نعرض للإلتزامات المقدرة طويلة الأجل عند عرض تلك الإلتزامات.

ومن أمثلة الإلتزامات المقدرة قصيرة الأجل المدفوعات المقدمة من العملاء أو ودائع العبوات، ففي هذه الحالة يكون هناك إلتزام غير محدد التاريخ، فالمنشأة البائعة تلتزم بأداء الخدمة أو شحن السلعة وفي معظم الحالات لا تكون تكلفة السلعة أو أداء الخدمة معادلة لقيمة الإلتزام، على أساس أنه يوجد ربح ضمن الثمن المدفوع مقدماً، ويتحقق هذا الربح فقط عند تنفيذ العملية، أما قبل ذلك فالعملية تكون بمثابة إبداع لدى المنشأة، ومع عملية التنفيذ يتناقص الإلتزام ويتحول إلى إيرادات، وتعتبر التكلفة كمصروف ويتحقق الدخل.

ومن أمثلة الإلتزامات المقدرة أيضاً ما تصدره بعض الشركات في الخارج من كوبونات مع السلعة المباعة تكون قابلة للإسترداد بواسطة العميل بعد تجميعها في مجموعات معينة، وأيضاً الشهادات التي تقدمها المنشأة للقيام ببعض الإصلاحات أو لمنح هدايا في المستقبل وهذه الإلتزامات ينبغي إثباتها وتحديد الجزء الذي ليس من المحتمل المطالبة به في نهاية الفترة المالية.

وتعتبر الضمانات التي تقدمها المنشأة لإصلاح السلعة المباعة أو إستبدالها خلال فترة معينة بمثابة التزامات مقدرة، وكذا الإلتزامات المتعلقة بإعادة الأصول المؤجرة إلى الحالة التي كانت عليها عند الحصول عليها بواسطة المنشأة. وتنشأ هذه الإلتزامات عند بيع السلعة أو تصبح مستحقة عند مزاولة النشاط الإنتاجي ويجب الإعتراف بوجودها محاسبياً في ذلك الوقت. على الرغم من أنه قد يكون هناك حاجة إلى تصحيح بعض الأخطاء في التقدير حينما تصبح تكاليف القيام بتلك الإلتزامات معروفة ومحددة، ويتم إثبات تلك الإلتزامات بجعل حساب مصروفات الضمانات المقدمة للعملاء مديناً، وجعل حساب الإلتزامات المقدرة عن الضمانات دائناً. وستحمل المصروفات المتعلقة بتنفيذ تلك الضمانات على حساب الإلتزامات المقدرة عن الضمانات بعد ذلك.

وجدير بالذكر أن الشركات التي تبيع الأدوات المنزلية عادة تنص عقود البيع الخاصة بها على أنها تقوم بصيانة تلك الأجهزة وخدمتها لمدة معينة. في هذه الحالة نجد أن ثمن بيع السلعة يتضمن جزء معين من الإيرادات التي ستحقق بعد ذلك مع آداء الخدمة للعملاء، على أن تحمل الحسابات بمصاريف أداء تلك الخدمات بعد ذلك، وهذا الجزء من الإيرادات التي سيتحقق بعد ذلك يعتبر إلتزام في تاريخ البيع يتحول تدريجياً ومع آداء الخدمات إلى ايراد كما سبق أن ذكرنا.

٦ ـ الإلتزامات طويلة الأجل:

الإلتزامات طويلة الأجل هي الإلتزامات التي لن تتطلب أصولاً جارية (أو متداولة) لتصفيتها، وتشتمل تلك الإلتزامات على السندات، والأذون المستحقة على آجال طويلة، والرهن والإلتزامات المستحقة للشركات القابضة والتابعة. وتشتمل الإلتزامات طويلة الأجل أيضاً على الإلتزامات الناتجة عن عقود توريد الأصول (الآلات والتركيبات) وعقود ضمان السلع والمنتجات، وودائع العملاء طويلة الأجل، والإلتزامات الناتجة عن عقود الإيجار الطويلة الأجل.

وتنتج الإلتزامات طويلة الأجل، عادة من عقود تحدد بالتفصيل حقوق وواجبات كل من مقدم الإلتزام والمدين به، وخاصة من ناحية تاريخ الإستحقاق

وسعر الفائدة والضمان المقدم من المدين. وعلى الرغم من أن القروض المضمونة برهن أو تأمين عقاري غالباً ما يطلق عليها إصطلاح رهن مستحق، إلا أن هذه التسمية غير دقيقة، إن القرض يكون غالباً متمثلاً في صك أو كمبيالة أو سند والرهن يعتبر بمثابة تأمين فقط، ولهذا فإن التسمية السليمة لمثل تلك الإلتزامات هي قروض وأذون طويلة الأجل برهن عقاري.

ويلاحظ أنه في بعض الحالات تكون المسحوبات من الشركات التابعة أو القابضة بمثابة إلتزامات طويلة الأجل، ولكنها تكون عادة متمثلة في حساب جاري بين الشركتين، بمعنى أنه لا يوجد عقد أو إتفاق كما هو الحال بالنسبة لأنواع الإلتزامات طويلة الأجل الأخرى.

ويعالج موضوع السندات بالتفصيل في محاسبة الشركات[1] ولهذا نرى عدم التعرض له هنا منعاً للتكرار، وسنكتفي هنا بالتعرض، لبعض أنواع الإلتزامات طويلة الأجل الأخرى ونبين المشاكل المحاسبية المتعلقة بها، وأخيراً نعرض لكيفية إظهار الإلتزامات طويلة الأجل في الميزانية العمومية، وذلك على النحو الوارد في الصفحات التالية.

٦ ـ أ ـ الإلتزامات طويلة الأجل الأخرى غير السندات:

سبق أن ذكرنا أن الجزء الأكبر من الإلتزامات طويلة الأجل يكون متمثلاً في سندات وذكرنا أن المشاكل المتعلقة بهذا النوع من الإلتزامات تخرج عن نطاق إهتمامنا هنا، ولهذا سنعرض هنا بإختصار لبعض أنواع الإلتزامات طويلة الأجل الأخرى.

٦ ـ أ ـ ١ ـ الإلتزامات الناتجة عن المعاشات وخطط التقاعد الخاصة:

نظم القانون المصري موضوع المعاشات ومكافآت ترك الخدمة بالنسبة للعاملين في المشروعات المختلفة، إلا أن القانون نص على أنه في حالة وجود نظم خاصة

(١) دكتور عبد الحي مرعي «محاسبة الشركات ـ الجزء الثالث»، دار النهضة العربية بيروت، ١٩٧٦.

للمعاشات فإنها يمكن أن تستمر طالما أنها في صالح العاملين. وتقوم المعالجة المحاسبية السليمة للإلتزامات المترتبة على المعاشات على تسجيل القيمة الحالية للإلتزام في تاريخ الميزانية، وتستخدم الحسابات الأكتوارية لتحديد العبء السنوي الذي تتحمله المنشأة للوصول إلى الإلتزام اللازم وجوده في تاريخ إعداد الميزانية. وحينما تقوم المنشأة بدفع معاشاة أو مكافآت فإن حساب الإلتزام يجعل مديناً وحساب النقدية دائناً. وقد ترى بعض الشركات تكوين أموال خاصة لتلك العمليات تفصل عن أموال المنشأة أو يعهد بها كلية لإحدى شركات التأمين التي تكون مسؤولة في هذه الحالة عن إدارة تلك الأموال ودفع الإستحقاقات المطلوبة.

٦ ـ أ ـ ٢ ـ عقود شراء الأصول بأقساط تدفع على آجال بعيدة:

في بعض الأحيان يتم الحصول على الأصول طويلة الأجل بعقود تخول للمشتري سداد قيمة الأصول المشتراة على أقساط طويلة الأجل على مدد طويلة من الزمن. ومن الخطأ معالجة تلك العمليات عن طريق تحميل حسابات الأصول بالأقساط المدفوعة فقط، كما يضاعف هذا الخطأ بتحميل الأصول طويلة الأجل بالفائدة المستحقة على تلك العقود.

إن المعالجة المحاسبية السليمة لتلك العمليات تكون عن طريق تحميل الأصول طويلة الأجل بسعر الشراء الأصلي عند التعاقد وقيد القيمة في حساب الإلتزامات (عقود توريد الأصول طويلة الأجل) وحينما يتم دفع الدفعات الدورية يتم إستنزال المبلغ المدفوع من أصل الدين من حساب الإلتزام (عقود التوريد). أما الفائدة فتخصم على حساب مصروفات الفوائد. وفي الميزانية العمومية تظهر الأقساط المستحقة خلال العام التالي ضمن الإلتزامات قصيرة الأجل، أما الأقساط المستحقة بعد ذلك فتدرج ضمن الخصوم طويلة الأجل.

٧ ـ ظهور الإلتزامات في الميزانية العمومية:

يتوقف المكان الذي تظهر فيه الإلتزامات قصيرة الأجل على شكل الميزانية العمومية. فإذا كانت الميزانية العمومية معدة في شكل تقرير مالي. فإن الإلتزامات قصيرة الأجل ستظهر مطروحة من الأصول الجارية للوصول إلى صافي رأس المال

العامل، كما سبق أن ذكرنا، أما إذا كانت الميزانية معدة في شكل حساب فإنه طبقاً للترتيب المستخدم في هذا الكتاب سنظهر الإلتزامات قصيرة الأجل أولاً، ثم الإلتزامات طويلة الأجل، وبعد ذلك تظهر حقوق الملكية، وسنعرض فيما يلي للمشاكل المحاسبية المتعلقة بإظهار كل من الإلتزامات قصيرة الأجل والإلتزامات طويلة الأجل في الميزانية العمومية.

٨ ـ أ ـ ظهور الإلتزامات قصيرة الأجل في الميزانية العمومية:

ينبغي معالجة مشكلتين فيما يتعلق بظهور الإلتزامات قصيرة الأجل في الميزانية، المشكلة الأولى هي تحديد الترتيب الذي تظهر به تلك الإلتزامات في الميزانية. والمشكلة الثانية هي تحديد درجة التفاصيل التي ينبغي الإفصاح عنها بالنسبة لتلك الالتزامات.

وبالنسبة للمشكلة الأولى فإنه يمكن ترتيب الإلتزامات قصيرة الأجل في الميزانية وفقاً لتاريخ إستحقاق كل منها أو وفقاً لأهميتها (من ناحية مبالغها). وليس من الممكن تحقيق هذين الهدفين معاً على أساس أنه يوجد عادة إلتزامات في إستحقاقات مختلفة قد تكون كبيرة وصغيرة من ناحية المبلغ. وكحل وسط للتغلب على هذه المشكلة يتم ترتيب الإلتزامات قصيرة الأجل عادة على أساس حجم كل منها، إلا في الحالات التي تكون فيها الاختلافات في الإستحقاقات كبيرة ولها دلالة خاصة. وتطبيقاً للقواعد السابقة يدرج السحب على المكشوف وأوراق الدفع المستحقة مباشرة بعد تاريخ الميزانية أولا، وفقاً لتاريخ إستحقاق كل منها. وغالباً ما نتجاهل المزايا القانونية المتعلقة بأسبقية بعض هذه الإلتزامات على غيرها في حالة التصفية مثال ذلك الأجور المستحقة، وذلك نظراً لفرض إستمرار المنشأة الذي تعد الميزانية العمومية على أساسه.

وتتوقف درجة التفاصيل إلى حد ما على الغرض الذي تعد من أجله الميزانية العمومية، ففي الحالات التي تقدم فيها الميزانية في مفاوضات للحصول على قرض من البنك، أو التي تستخدم فيها للتنبوء بالاحتياجات النقدية يكون من المرغوب فيه زيادة درجة التفاصيل كلما كان ذلك ممكناً، أما للأستخدامات العامة فيمكن أن يكون التقسيم التالي مفيداً:

xxx أوراق الدفع المستحقة للبنوك

xxx أوراق الدفع لصالح الموردين

xxx الموردون

أوراق دفع وأرصدة دائنة أخرى (وتشتمل على الجزء الجاري من الإلتزامات طويلة الأجل، وأقساط عقود توريد الآلات والتركيبات المستحقة خلال العام)

xxx ضرائب الدخل المقدرة

xxx الإلتزامات المستحقة الأخرى (وتشتمل على الأجور والمكافآت والفوائد المستحقة)

xxx المبالغ المستحقة الأخرى (وتشمل المستحقات للموظفين والمساهمين)

xxx الإلتزامات قصيرة الأجل الأخرى (وتشتمل على التوزيعات والإلتزامات المقدرة والمقدمات من العملاء، والأرصدة الشاذة في حسابات العملاء).

ويكون الهدف من إظهار أرصدة الموردين على حدة في الميزانية هو تمييز هذه الإلتزامات المتكررة عن غيرها من الإلتزامات، ويلاحظ أنه إذا كان من الممكن مد أجل بعض الإلتزامات فإن هذا ينبغي أن يفصح عنه في الميزانية.

٧ ـ ب ـ الإلتزامات طويلة الأجل والميزانية العمومية:

يجب أن توضح الميزانية العمومية فيما يتعلق بالإلتزامات طويلة الأجل، تاريخ استحقاقها، وسعر الفائدة عليها، وطبيعة الإلتزام والضمانات المقدمة له، وفي حالة تعدد الإلتزامات طويلة الأجل فإنه يمكن توفير البيانات التفصيلية المتعلقة بها في قائمة مرفقة بالميزانية ولا يمكن أن تظهر السندات المصدرة التي تملكها المنشأة ضمن الأصول في الميزانية، انما ينبغي أن تخصم من قيمة السندات الظاهرة في جانب

الإلتزامات في الميزانية، إلا في الحالات التي تكون تلك السندات مشتراة لتكوين مال لرد قيمة السندات في المستقبل. إلا أنه في هذه الحالة أيضاً يمكن تطبيق القاعدة السابقة وإضافة ملاحظة تفيد ذلك على الميزانية العمومية.

ويلاحظ أنه في الحالات التي يوجد فيها بعض الإلتزامات طويلة الأجل التي تستحق خلال سنة، ينبغي أن تظهر تلك الإلتزامات ضمن الإلتزامات الجارية، إلا في الحالات التي لن يترتب على تسوية تلك الإلتزامات استخدام أصول متداولة أو جارية كما لو كان السداد يتم من الأموال المخصصة للرد أو أن الإلتزام سيتحول إلى إلتزام طويل الأجل آخر.

ويجب أن تظهر الميزانية العمومية بوضوح طبيعة ومبلغ الضمانات المقدمة للإلتزامات، ويرى بعض المحاسبين إظهار الضمانات في جانب الخصوم بالميزانية مع وصف تلك الإلتزامات. ويضيف بعضهم نفس الملاحظات في جانب الأصول وذلك في حالة تغطية تلك الأصول لبعض الإلتزامات (خاصة في حالات الرهن). ويعتبر هذا الاجراء الأخير مقبول على أساس أنه يمكن القاريء من تحديد الأصول التي عليها مزايا خاصة لبعض الإلتزامات والتي لن تكون متاحة لسداد الإلتزامات غير المضمونة.

وكما سبق أن ذكرنا فإنه في الحالات التي يوجد فيها علاقة بين بعض الأصول وبعض الإلتزامات. (كما في حالة تخصيص مال معين لسداد التزام معين) فإن الميزانية ينبغي أن تظهر إجمالي قيمة الأصل وإجمالي قيمة الإلتزام وليس الفرق بينهما.

وكما سبق أن ذكرنا فقد ترى بعض المنشآت عدم إظهار الأقساط غير المدفوعة المتعلقة بعقود توريد الأصول، وذلك لإظهار الأصول الموردة (التي حصلت عليها المنشأة فعلاً) فقط نتيجة لعدم إثبات تلك الإلتزامات في الدفاتر، أو لإظهار هذه الأقساط غير المسددة مطروحة من القيمة الاجمالية للأصل في الميزانية لإظهار ملكية المنشأة من الأصول، ولكن إظهار الأقساط غير المسددة عن عقود توريد الأصول في جانب الخصوم بالميزانية يعتبر أمراً مرغوب فيه، ويمكن توضيح العلاقة بين الأقساط غير المسددة والأصول غير الموردة بصورة واضحة في الميزانية العمومية.

٨ ـ المسؤوليات أو الإلتزامات العرضية: Contingent Liabilities

تعرف المسؤولية أو الإلتزام العرضي بأنه إلتزام متوقع يتوقف وجوده على حدوث بعض الوقائع في المستقبل، ويلاحظ هنا الفرق بين الإلتزام العرضي والإلتزام المقدر، فالنوع الأخير (المقدر) يكون بمثابة إلتزام موجود فعلاً ولكن مبلغه أو تاريخ استحقاقه غير مؤكد، وسنعرض فيما يلي لبعض أنواع الإلتزامات العرضية على سبيل المثال.

تمثل الأوراق التجارية المخصومة أو المحولة أحد الإلتزامات العرضية، نظراً لأن توقف المسحوب عليه عن دفع قيمتها يخول للبنك أو للمحول إليه الرجوع على المنشأة بقيمتها، كما أن قيام المنشأة بضمان منشأة اخرى في سبيل الحصول على قرض يعتبر إلتزامها عرضياً، نظراً لأن فشل المنشأة المقترضة في سداد قيمة القرض يخول للبنك حق الرجوع على المنشأة الضامنة بقيمة القرض. كما أن القضايا المرفوعة على المنشأة لمطالبتها ببعض التعويضات تعتبر مثالاً آخر على المسؤوليات العرضية، ذلك لأن المحكمة قد تلزم المنشأة بمدفوعات معينة، أو قد يسوى الموضوع خارج المحكمة ويترتب على ذلك سداد بعض المبالغ ويمكن أن تدرج المطالبات الضريبية من قبل مصلحة الضرائب ضمن الإلتزامات العرضية.

ويلاحظ أنه في بعض الحالات يكون من الصعب التفرقة بين الإلتزامات العرضية والالتزامات المقدرة، فمثلاً إذا قررت إحدى المنشآت تخفيض سعر بيعها بمبلغ معين في تاريخ معين، في هذه الحالة سيحقق المتعاملين معها خسارة نتيجة لتخفيض السعر، وقد تقرر المنشأة (التي قامت بالتخفيض) تعويضهم عن هذه الخسارة عن طريق منحهم قيمة الخفض في السعر على جميع الوحدات الموجودة بمخازنهم على أن تخصم القيمة من مشترياتهم المستقبلة من المنشأة. ويحدد الإلتزام الإجمالي في هذه الحالة بالرجوع الى الكميات الموجودة في مخازن العملاء في تاريخ التخفيض، إلا أن إحتمال تحمل المنشأة هذا الإلتزام سيتوقف على ما إذا كان هؤلاء العملاء سيقومون بالشراء مستقبلا من المنشأة من عدمه. وإذا كان من الممكن تقدير إحتمال الشراء المستقبل من المنشأة بدرجة معقولة من الدقة، فإن الإجراءات المحاسبية السليمة تتطلب ضرورة الإعتراف بوجود إلتزام مقدر في تاريخ تخفيض

السعر، على أساس أن هذا يعتبر تكلفة مرتبطة بهذا القرار. أما في الحالات التي يوجد فيها شك كبير في قيام العملاء بالمطالبة بهذه التخفيضات عن طريق المشتريات المستقبلة فإنه يمكن معالجة الإلتزام في هذه الحالة بمثابة إلتزام عرضي.

ويكون الهدف من الافصاح عن المسؤولية أو الإلتزام العرضي هو توضيح طبيعة الإلتزام. وإظهار المبالغ المتعلقة بكل إلتزام كلما كان هذا ممكناً، ويمكن الوصول إلى هذا الهدف بإحدى الطرق التالية:

١ ـ عن طريق الإشارة إلى المسؤولية العرضية بملاحظة بين قوسين ضمن عنوان العنصر الخاص بها في الميزانية العمومية، فمثلاً يضاف إلى جوار رصيد حساب أوراق القبض في الميزانية ملاحظة تقول (بعد إستبعاد ٣٠٠٠٠ جنيه قيمة أوراق قبض مخصومة تتحمل المنشأة مسؤولية عرضية عنها).

٢ ـ عن طريق إضافة ملاحظة هامشية على الميزانية العمومية، كان يضاف إلى أسفل الميزانية ملاحظة تحمل رقماً معيناً مؤداها أن المنشأة تضمن إحدى الشركات التابعة في الحصول على قرض من بنك الإسكندرية بمبلغ ٢٥٠٠٠٠ جنيه.

٣ ـ قد يتم الأفصاح عن المسؤولية أو الإلتزام العرضي عن طريق إدراج العنصر ضمن عناصر الإلتزامات الأخرى، دون أن يجمع المبلغ الخاص به مع باقي الالتزامات، كأن يوجد مع الإلتزامات قصيرة الأجل بند يشير إلى وجود إلتزام ضريبي إضافي عن أرباح سنة ١٩٧٢ بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه، دون ان يدرج هذا المبلغ في العمود الذي يكون قابلاً للجمع مع غيره.

٤ ـ قد يظهر الإلتزام العرضي كتوزيع من الأرباح المحجوزة غير الموزعة، فمثلاً قد تظهر الأرباح المحجوزة غير الموزعة بمبلغ معين، مضافاً إليها الأرباح المحجوزة المخصصة لمقابلة الإلتزام العرضي، كأن يقال أن الأرباح المحجوزة غير الموزعة ١٠٠٠٠٠ جنيه يضاف إليها ٢٥٠٠٠٠ جنيه أرباح محجوزة مخصصة لمقابلة الإلتزام العرضي الناتج عن المفاوضات الجارية مع إحدى الجهات الحكومية فيما يتعلق بالأسعار الماضية.

ويتوقف إختيار أي طريقة من الطرق السابقة على طبيعة العنصر ومدى أهميته أو مبلغه.

ويلاحظ أخيراً أنه في حالة قيام المنشأة بعقد إرتباطات كبيرة سيترتب عليها التزامات كبيرة في المستقبل، ينبغي الإفصاح عن طبيعة تلك الإرتباطات ومبالغها، مثال ذلك الإرتباط على شراء كمية كبيرة من المواد الأولية، أو التوسع الكبير المقترح على المصانع، أو تملك بعض الموارد الطبيعية الجديدة أو الارتباطات الكبيرة المتعلقة بالاعلان أو انشطة البحوث.

أسئلة وتمارين على الفصل الثاني عشر

أولاً: اسئلة نظرية:

١ ــ عرف الإلتزامات وفرق بينها وبين حقوق الملكية في المشروع، وفرق بين الإلتزامات قصيرة الأجل والإلتزامات طويلة الأجل.

٢ ــ فرق بين الإلتزامات المحددة بطريقة قاطعة والإلتزامات التي تعتمد على نتيجة أعمال المشروع، والإلتزامات المقررة والإلتزامات العرضية.

٣ ــ إشرح المشاكل التي ينطوي عليها معالجة عمليات عقود المشاركة في الربح.

٤ ــ إشرح الطرق المختلفة لمعالجة الإلتزامات العرضية في الميزانية العمومية.

٥ ــ إشرح كيف يتحدد سعر بيع السندات، وبين ما إذا كان السند الذي يغل عائداً إسمياً قدره ٥٠٪ ويباع لينتج عائد فعال قدره ٦٠٪ يباع بعلاوة او بخصم ولماذا؟

٦ ــ يفرض أن إحدى المنشآت قررت إصدار سندات بمبلغ ٢٠٠٠,٠٠٠ جنيه بفائدة قدرها ٦٪ سنوياً، وسعر بيع السند ١٠٤ جنيه. ما هو متوسط الفائدة السنوية على تلك السندات؟

٧ ــ إشرح كيف يمكن معالجة فوائد السندات في حالة إصدارها بين تواريخ دفع الفوائد.

٨ ــ يفرض أنه في نهاية ديسمبر الخاص بالسنة الجارية كان رصيد حساب السندات بإحدى الشركات. ٥ مليون جنيه وأن فائدتها ٤٪ وترد بعد عشرين سنة أصلا، وتستحق بعد ٧ سنوات وتسعة شهور من الآن. وقد كان رصيد حساب خصم إصدار السندات في أول اكتوبر ٤٢٠٠٠٠ جنيه، المطلوب: اعداد قيد اليومية اللازم إجراؤه إذا قامت المنشأة باستدعاء ما قيمته ٥٠٠٠٠٠ جنيه من تلك السندات بمبلغ ١٠٢ جنيه للسند الواحد (قيمته

الاسمية ١٠٠ جنيه) مضافاً إليها الفائدة عن ثلاثة شهور، بافتراض أن خصم الإصدار يخفض باستخدام طريقة القسط الثابت.

٩ ـ أجرت إحدى المنشآت حاسباً الكترونياً لمدة ثلاث سنوات بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه شهرياً، على أن يكون لها الحق في تأجير هذا الحاسب بعد ذلك لمدة خمس سنوات بمبلغ ٥٠٠ جنيه شهرياً، أو شرائه كلية بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه، بين كيف تفصح عن تلك العملية في القوائم المالية لتلك المنشأة؟

١٠ ـ علق على العبارات التالية بما يفيد موافقتك أو معارضتك لها باختصار:

ـ ليس من الضروري التفرقة بين الإلتزامات قصيرة الأجل والإلتزامات طويلة الأجل لأغراض التصوير السليم للقوائم المالية.
ـ يتم قياس الإلتزامات بقيمتها الحالية في الحياة العملية.
ـ لا تختلف الإلتزامات المقدرة عن الإلتزامات العرضية.
ـ لا يؤثر سعر الفائدة الفعال على تحديد أسعار السندات.
ـ تعتبر حسابات علاوة وخصم إصدار السندات بمثابة حسابات تقييم لرصيد حساب السندات في الميزانية العمومية.
ـ قد يترتب على عمليات إستدعاء السندات أو شرائها من السوق وجود بعض الأرباح والخسائر.
ـ يمكن إثبات عقود الإيجار طويلة الأجل في الدفاتر المحاسبية.

ثانياً: التمارين:

التمرين الاول:

تبيع شركة أوليفتي بعض الآلات الحاسبة بمبلغ ٥٠٠ جنيه نقداً لكل منها، وينص عقد البيع على أن المنشأة البائعة ستقوم بصيانة تلك الآلات مجاناً لمدة سنة من تاريخ البيع وتكون تكاليف الصيانة السنوية بعد ذلك ٥٠ جنيه سنوياً، ويحق للمشتري أن يختار بين الحصول على تلك الخدمة أم لا. وتشتمل شركة أوليفتي على قسم خاص للصيانة مستقل عن قسم البيع، وتقدر تكلفة صيانة الآلة في السنة بمبلغ ٣٠ جنيه، ولهذا فان الربح المتوقع هو ٤٠٪ من واقع فواتير الصيانة.

وفي بداية السنة الأولى باعت المنشأة آلة حاسبة، مع عقد صيانة خلال السنة وحصلت على مبلغ ٥٥٠ جنيه نقداً.

المطلوب: إعداد قيد اليومية اللازم لاثبات تلك العملية، مع مناقشة مبررات ذلك القيد. وبفرض أن تكاليف الصيانة الفعلية بلغت ٣١ جنيه خلال السنة الأولى، هل يكون من الضروري إعداد قيد تسوية، وكيف يظهر في نهاية السنة الأولى بالنسبة لعملية بيع الآلة السالسابقة إشرح.

التمرين الثاني:

طلب اليك مدير فرع إحدى الشركات تحديد قيمة مكافأته التي تحسبه كنسبة من الربح الذي يقدر بمبلغ ٥٥٠٠٠ جنيه، قبل المكافأة وقبل الضرائب فيفرض أن نسبة المكافأة هي ١٠٪ وأن نسبة الضريبة المستحقة هي ٣٠٪.

فالمطلوب: تحديد مبلغ المكافأة في ظل الفروض التالية:

(أ) أن المكافأة تحسب على الربح قبل الضرائب وبعد أخذ المكافأة في الإعتبار

(ب) أنها تحسب على الربح بعد الضرائب وقبل أخذ المكافأة في الاعتبار.

(حـ) أنها تحسب على الربح بعد كل من المكافأة والضرائب.

التمرين الثالث:

فيما يلي ملخص وصفي للمركز المالي الخاص بإحدى المنشآت في نهاية ١٩٧٥:

جنيه	
٤٨٨٠٠	نقدية: وتشتمل على مبلغ ٢٥٠٠ جنيه سحب على المكشوف من بنك الاسكندرية، ورصيد مستحق على احد الموظفين بمبلغ ٦٠٠ جنيه، وشيكات من عملاء بمبلغ ٧٠٠٠ جنيه مؤرخة ١٠/١/١٩٧٦. تم تسجيلها على أنها متحصلات نقدية.
١٩٢٤٠٠	عملاء: وتشتمل على أوراق قبض بمبلغ ٤٠٠٠ جنيه (ولم يتم تسجيل فائدة مستحقة بمبلغ ١٦٠٠ جنيه)، وحسابات جارية

للعملاء بمبلغ ١٥٥٠٠٠ جنيه (بما فيها رضيد غير محصل قدره ٢٤٠٠ جنيه)، ومخصص ديون مشكوك فيها قدره ٢٦٠٠ جنيه. وطبقا لعمر الحسابات المختلفة ينبغي أن يكون رصيد المخصص في نهاية ١٩٧٥ بمبلغ ٨٤٠٠ جنيه، كما يلاحظ أن هناك اوراق قبض بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه مستحقة بعد ٩٠ يوم قد خصمت لدى احد البنوك.

١٢٠٠٠٠	بضاعة: تشتمل على عناصر لا قيمة لها مدرجة بمبلغ ١٢٦٠٠ جنيه، وبضاعة أمانة بمبلغ ٦٠٠٠ جنيه.
٢٥٠٠٠	مدفوعات مقدمة: وتشتمل على عدد وادوات صغيرة بمبلغ ٤٠٠٠ جنيه، وتأمين لدى إحدى شركات المنافع العامة بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه.
٩٤٠٠٠	اثاث وتركيبات بعد خصم اهلاك مجمع قدره ٢٩٠٠٠ جنيه.
٤٨٠٢٠٠	مجموع الاصول

التزامات جارية: وتشتمل على ما يلي:

	٩٠٠٠٠	سند اذني مستحق على ثلاث دفعات سنوية.
	٧٣٠٠٠	موردين
١٦٩٠٠٠	٦٠٠٠	المستحق لاصحاب بضاعة الأمانة

(هناك قضية مرفوعة على الشركة عن اضرار تقدر بمبلغ ١٥٠٠٠ جنيه، ولكن الشركة لا تتوقع ان يكون هناك التزامات عن تلك القضية).

٣١١٢٠٠	راس المال: يشتمل على اسهم قيمتها ٢٥٠٠٠٠ جنيه وارباح محجوزة بمبلغ ٦١٢٠٠ جنيه.
٤٨٠٢٠٠	مجموع الخصوم وحقوق الملكية.

المطلوب: إعداد الميزانية العمومية في صورة صالحة للنشر، والملاحظات التي ينبغي أن تدرج بها، (يستحسن إستخدام قائمة العمل لإعداد الأرصدة السليمة للحسابات).

الفصل الثالث عشر

في
حقوق الملكية في المنشآت المختلفة

١ ــ مقدمة:

عرضنا حتى الآن للمشاكل المحاسبية المتعلقة بجميع عناصر الأصول أو الموارد التي تستثمر فيها المنشأة أموالها، وعرضنا أيضاً لمشاكل الإلتزامات سواء أكانت قصيرة الأجل أو طويلة الأجل، وحتى تكتمل مناقشة موضوع الميزانية العمومية والعناصر التي تظهر فيها ومشاكلها المحاسبية، فسنعرض في هذا الفصل بصورة مختصرة لموضوع حقوق الملكية في المشروعات المختلفة، وذلك لاختلاف مكونات تلك الحقوق باختلاف الشكل القانوني للمنشأة.

وسنعرض أولاً لعناصر حقوق الملكية في المنشآت الفردية وكيفية الافصاح عنها في الميزانية العمومية، ثم نعرض لتلك الحقوق في شركات التضامن، وما تثيره تلك الشركات من مشاكل متعلقة بتوزيع الأرباح وغيرها، وأخيراً نعرض لحقوق الملكية في شركات المساهمة ونتناول باختصار موضوع الأرباح المحجوزة والأرباح الموزعة، وذلك على النحو الوارد في الصفحات التالية.

٢ ــ حقوق الملكية في المنشآت الفردية:

تتكون حقوق الملكية في المنشآت الفردية من حسابين، حساب رأس المال وحساب المسحوبات. ويخصص حساب رأس المال لاثبات المبالغ التي يستثمرها المالك عند بداية أعمال المنشأة، والاستثمارات التالية بعد ذلك، ويكون هذا الحساب عادة دائناً. وعندما تقفل حسابات المشروع في نهاية السنة المالية، فان حساب رأس المال يجعل دائن برصيد صافي الربح (الدخل السنوي) أو يجعل مدين

بقيمة صافي الخسارة. وترحل المسحوبات التي يسحبها المالك اثناء السنة إلى حساب مدين يسمي حساب المسحوبات، ويقفل حساب المسحوبات في نهاية السنة المالية، ومع إقفال الدفاتر، في حساب رأس المال. وتظهر حقوق الملكية في المنشأة الفردية في الميزانية العمومية في صورة رقم واحد يمثل صافي تلك الحقوق وذلك عن طريق اضافة صافي الربح السنوي إلى رأس المال واستبعاد المسحوبات التي سحبها الملاك أثناء السنة.

وقد يرى بعض المحاسبين إقفال الدخل السنوي والمسحوبات السنوية في الحساب الجاري لصاحب المنشأة، وذلك حتى يظل حساب رأس المال دون تغيير من سنة إلى أخرى، إلا إذا قرر المالك زيادة الاستثمار الدائم في المنشأة، وفي هذه الحالة سيظهر في الميزانية العمومية حساب رأس المال والحساب الجاري لصاحب المشروع.

ويجعل حساب المحسوبات مديناً في حالة قيام المالك بسحب مبالغ نقدية من المنشأة، أو يسحب بضاعة لاستعماله الشخصي، وفي هذه الحالة الأخيرة يجعل حساب المسحوبات مديناً بتكلفة تلك البضاعة، ويكون الطرف الدائن هو حساب المشتريات (أو حساب مراقبة المخازن في حالة استخدام نظام الجرد المستمر). كما أن حساب المسحوبات يجعل مديناً في حالة قيام المنشأة بتسديد بعض المبالغ نيابة عن المالك،وكذا في حالة قيامه بتحصيل بعض أرصدة المتحصلات والاحتفاظ بالنقدية المحصلة لاستعماله الشخصي.

وجدير بالذكر انه لا يجوز لصاحب المنشأة الفردية أن يقرر تحميل الحسابات الختامية لمنشأته بمرتب شهري نظير قيامه بإدارة المنشأة، وذلك لأنه لا يوجد أسس موضوعية لقياس ذلك المرتب وبهذا فقد يترتب على إدراج اي مبلغ عشوائي إضعاف دلالة قائمة الدخل كوسيلة لقياس المقدرة الإيرادية للمنشأة. ومن ناحية أخرى فان صاحب المنشأة ليس أجير وانما يستثمر عمله في سبيل الحصول على ربح في نهاية السنة المالية.

ويلاحظ أيضاً أن الحسابات الختامية للمنشأة الفردية لا ينبغي أن تشتمل على الضرائب، وذلك لأن الضريبة المستحقة على التاجر الفرد في جمهورية مصر العربية

تكون على جميع إيراداته التجارية والصناعية من جميع المصادر، تطبيقاً لقاعدة وحدة ربط الضريبة التي تنص عليها المادة ٣٤ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩. وبناء عليه فان الضريبة المستحقة عليه تعتمد على عوامل أخرى غير الدخل الذي يحققه من المنشأة، ذلك لأنه إذا حقق ربح من منشأة وخسارة من منشأة أخرى فانه يحق له خصم الخسارة من الربح ودفع الضريبة على الصافي. ويختلف هذا الوضع بطبيعة الحال عن الشركات المساهمة حيث تفرض عليها الضريبة بالنسبة لأرباحها بصرف النظر عن أشخاص ملاكها، ولهذا فان الضرائب التي تخصها تعتبر مصروفاً يحمل على حساب الأرباح والخسائر، وتظهر ضمن الإلتزامات بالميزانية العمومية.

٣ ــ حقوق الملكية في المنشآت الفردية (شركات التضامن):

شركة التضامن هي عبارة عن عقد بين فردين أو أكثر للاتجار أو العمل سوياً في مشروع واحد، ويكون كل شريك مسؤول عن ديون الشركة في جميع امواله وبالتضامن بين الشركاء، ورغبة في الحصول على مزيد من الأموال قد يوافق بعض الشركاء المتضامنين على ضم بعض الشركاء اليهم والذين لا يوافقون على تحمل المسؤولية عن ديون الشركة في أموالهم الخاصة، أي أن مسؤوليتهم عن ديون الشركة تكون مقصورة على ما يقدموه لها من أموال طبقاً لعقد الشركة. ويطلق على الشركة في هذه الحالة اسم شركة التوصية، ويطلق على الشريك الذي يتحمل المسؤولية عن ديون الشركة في حدود ما قدمه من أموال اصطلاح الشريك الموصي. وقد تكون حصة الشريك الموصى ممثلة في مبلغ معين يقدمه للشركة، وتسمي الشركة في هذه الحالة باسم شركة التوصية البسيطة، أو قد تكون حصة التوصية متمثلة في أسهم، ولهذا تسمى الشركة باسم شركة التوصية بالأسهم. وجميع هذه الشركات يطلق عليها اصطلاح شركات الأشخاص على أساس انها في الغالب شركة من مجموعة من الأشخاص (أو الأفراد).

وتتميز شركات الأشخاص بسهولة تكوينها، كما أنه يمكن إنهاء حياتها بانسحاب أي شريك أو وفاته أو إعساره. ويكون لكل شريك حق تصريف أمور الشركة (ما عدا الشركاء الموصيين) وتكون تصرفات كل شريك ملزمة لغيره من الشركاء طالما أنه

يتصرف في حدود الأعمال العادية للمنشأة. وتعتبر أموال وأرباح شركة التضامن مملوكة لجميع الشركاء بالإشتراك فيما بينهم طبقاً لنصوص عقد الشركة.

وينبغي أن يكون هناك حساب لرأس مال كل شريك من الشركاء، وأيضاً حساب لمسحوبات كل منهم. ويجعل حساب رأس مال الشريك دائناً بما يقدمه من أموال نقدية أو ما يقدمه من أصول بعد تقييمها بقيمتها العادلة وموافقة باقي الشركاء على ذلك التقييم، فبفرض أنه تكونت شركة تضامن بين الشريكين ياسر، وحسام، حيث قدم الشريك ياسر مبلغ ٥٠٠٠ جنيه نقداً بينما قدم الشريك حسام، أراضي قيمتها ٢٥٠٠٠ جنيه، ومباني ٤٠٠٠٠ جنيه، ونقدية ٣٥٠٠٠ جنيه، فانه يمكن إثبات تكوين الشركة باستخدام القيود التالية:

٥٠٠٠٠		من حـ/ البنك (النقدية)	تاريخ تكوين الشركة
	٥٠٠٠٠	إلى حـ/ رأس مال ياسر	
		إثبات رأس مال الشريك ياسر.	
		من مذكورين	
٣٥٠٠٠		حـ/ البنك (النقدية)	
٢٥٠٠٠		حـ/ الأراضي	
٤٠٠٠٠		حـ/ المباني	
	١٠٠٠٠٠	الى حـ/ رأس مال حسام	
		إثبات رأس مال الشريك حسام	

كما يجعل حساب راس مال الشريك دائناً بقيمة الإستثمارات الاضافية التي يقدمها للشركة أثناء حياتها.

وترحل المسحوبات التي يسحبها كل شريك من الشركة الى حساب المسحوبات الخاص به، فيفرض أن الشريك ياسر سحب مبلغ ٥٠٠٠ جنيه، والشريك حسام سحب مبلغ ٨٠٠٠ جنيه في المثال السابق، فان هذه المسحوبات تفيد باستخدام القيد التالي:

		من مذكورين	تاريخ السحب
٥٠٠٠		حـ/ مسحوبات الشريك ياسر	
٨٠٠٠		حـ/ مسحوبات الشريك حسام	
	١٣٠٠٠	الى حـ/ البنك (النقدية)	
		إثبات مسحوبات الشركاء.	

ويرحل رصيد صافي الدخل إلى حساب رأس مال الشركاء، وذلك بعد تطبيق نسبة توزيع الربح التي ينص عليها عقد الشركة لتحديد نصيب كل منهم في صافي الربح، كما ترحل المسحوبات أيضاً إلى حساب رأس المال. وتطبيقاً للمعالجة السابقة فان رأس المال الشريك سيكون متقلباً من سنة إلى أخرى، ذلك لأنه يضاف اليه الربح أو يطرح منه الخسارة، ويطرح من الباقي المسحوبات التي قام بها الشريك. ورغبة في المحافظة على رأس المال ثابتاً حتى يقرر الشركاء زيادته، تنص عقود بعض شركات التضامن على ترحيل نصيب الشركاء في الربح أو الخسارة إلى الحساب الجاري لكل شريك من الشركاء، على أن ترحل المسحوبات أيضاً الى هذا الحساب الجاري. فبفرض أن صافي الربح في المثال هنا كان ٢٠٠٠٠ جنيه، وأنه يوزع بين الشركاء بنسبة ١ : ٢، فان القيود المتعلقة بترحيل صافي الربح المحاسبي والمسحوبات إلى الحسابات الجارية للشركاء تظهر على الصورة التالية:

٣٠٠٠٠		من حـ/ الأرباح والخسائر (ملخص قائمة الدخل)	في نهاية السنة المالية
	٣٠٠٠٠	الى حـ/ توزيع الأرباح والخسائر	
		ترحيل صافي الربح الى حساب التوزيع تمهيداً لتوزيعه على الشركاء.	

دائن	مدين	البيان	التاريخ
	٣٠٠٠٠	من حـ/ توزيع الأرباح والخسائر	في نهاية
١٠٠٠٠		إلى حـ/ الحساب الجاري للشريك ياسر	السنة المالية
٢٠٠٠٠		إلى حـ/ الحساب الجاري للشريك حسام	
		توزيع الربح على الشركاء طبقاً	
		لنصوص عقد الشركة.	
		من مذكورين	
	٥٠٠٠	حـ/ الحساب الجاري للشريك ياسر	في نهاية
	٨٠٠٠	حـ/ الحساب الجاري للشريك حسام	السنة المالية
		إلى مذكورين	
٥٠٠٠		حـ/ مسحوبات الشريك ياسر	
٨٠٠٠		حـ/ مسحوبات الشريك حسام	
		ترحيل مسحوبات الشركاء الى الحساب	
		الجاري الخاص بكل منهم.	

واضح أننا رحلنا صافي الربح السنوي إلى حساب توزيع الأرباح والخسائر تمهيداً لتوزيعه على الشركاء بالنسبة المنصوص عليها في عقد الشركة، كما يظهر في حساب التوزيع أي مبالغ أخرى يحصل عليها الشركاء تنفيذاً لعقد الشركة، أي أنه اذا قضى عقد الشركة على حصول جميع الشركاء أو بعضهم على مرتبات فان تلك المرتبات تعتبر توزيعاً للربح يظهر في حساب التوزيع وإذا نص العقد على السماح لكل شريك بالحصول على فائدة على رأس ماله فان تلك الفائدة تظهر أيضاً في حساب التوزيع وترحل الى الجانب الدائن من الحساب الجاري لكل منهم مع ما يخصه من مرتبات وتوزيع للربح. فبفرض ان عقد الشركة في المثال السابق ينص على منح الشريك ياسر مرتباً سنوياً قدره ٦٠٠٠ جنيه والشريك حسام ٤٠٠٠ جنيه وحساب فائدة على رأس المال بمعدل قدره ٦٪ وتوزيع الربح بعد ذلك بنسبة ١ : ٢ بين الشريكين ياسر وحسام، في هذه الحالة يظهر حساب توزيع الربح على الصورة التالية:

حساب توزيع الربح

جنيه	جنيه	جنيه	
٣٠٠٠٠			صافي الربح
			مرتبات الشركاء:
		٦٠٠٠	مرقب الشريك ياسر
		٦٠٠٠	مرتب الشريك حسام
	٩٠٠٠		
			الفائدة على رأس مال الشركاء
		٣٠٠٠	على رأس مال الشريك ياسر (٥٠٠٠٠ × ٦/١٠٠)
١٨٠٠٠	٩٠٠٠	٦٠٠٠	على رأس مال الشريك حسام (١٠٠٠٠٠ × ٦/١٠٠)
١٢٠٠٠			الربح القابل للتوزيع
			أرباح الشركاء
		٤٠٠٠	الشريك ياسر (١/٣ الربح القابل للتوزيع)
١٢٠٠٠		٨٠٠٠	الشريك حسام ٢/٣ الربح القابل للتوزيع)

واضح من حساب التوزيع السابق ان مبلغ صافي الربح قد وزع بين الشريكين في صورة مرتب وفائدة وربح موزع، وقد كان نصيب الشريك ياسر ١٣٠٠٠ جنيه (٦٠٠٠ جنيه + ٣٠٠٠ جنيه + ٤٠٠٠ جنيه) والشريك حسام ١٧٠٠٠ جنيه (٣٠٠٠ جنيه + ٦٠٠٠ جنيه + ٨٠٠٠ جنيه) وفي هذه الحالة يجري قيد مؤداه جعل حساب توزيع الأرباح مدين بمبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه والحساب الجاري للشريك ياسر دائن بمبلغ ١٣٠٠٠ جنيه، والحساب الجاري للشريك حسام دائن بمبلغ ١٧٠٠٠ جنيه، على أن تقفل المسحوبات في الحسابات الجارية للشركاء كما سبق أن ذكرنا.

ويلاحظ أنه إذا كان عقد الشركة ينص على حساب فائدة على رأس المال

وحساب مرتب لكل شريك، فان هذه النصوص تطبق حتى ولو لم يكن صافي دخل الشركة كافياً وفي هذه الحالة يكمل النقص في رصيد صافي الربح لاستكمال الفائدة والمرتب بجعل الحساب الجاري (أو حساب رأس المال) لكل شريك مديناً، على نحو ما سنرى بالتفصيل في دراسة محاسبة الشركات في الجزء الثالث من تلك السلسلة.

ويلاحظ أن شركة التضامن لا تخضع للضريبة على الأرباح التي تحققها، ولكن كل شريك يخضع للضريبة على أرباحه التي يحصل عليها من الشركة بعد دمجها مع غيرها من الأرباح التجارية والصناعية التي يحققها من المصادر الأخرى. وتربط ضريبة الأرباح التجارية والصناعية باسم الشركة على ذلك الجزء من الربح الذي لا يحصل عليه الشركاء، وتعتبر الضريبة في هذه الحالة استقطاعاً من ذلك الربح غير الموزع، ولا تحمل على حسابات النتيجة في تلك الشركات.

٤ ـ حقوق الملكية في شركات الأموال:

تعتبر شركات الأموال هي الشكل الغالب في معظم دول العالم نظراً لقدرة هذا النوع من الشركات على تجميع قدر كبير من المال اللازم للقيام بالمشروعات الكبيرة، وتتميز شركة الأموال في أن لها شخصية قانونية مستقلة عن شخصية ملاكها، بمعنى انها لا تتأثر بما يحدث للملاك بعكس شركات التضامن التي يمكن ان تحل بوفاة الشريك (المالك) او انسحابه من الشركة ويقسم رأس مال شركة الأموال أو الشركات المساهمة الى أجزاء صغيرة يطلق عليها اسم الأسهم وهي عبارة عن صكوك قابلة للتداول والتحويل من شخص الى آخر، ويطلق على ملاك المشروع إسم حملة الأسهم. ويختار حملة الأسهم، في حالة الشركات الخاصة، من بينهم مجلسا لادارة الشركة، أما في حالة الشركات العامة (شركات القطاع العام) فتعين الحكومة المجلس من بين العاملين في المشروع أو من خارجه.

ويلاحظ ان القانون رقم ١١٤ لسنة ١٩٦١ في جمهورية مصر العربية نص على إنتخاب نصف أعضاء مجلس الادارة من بين العاملين في الشركة وذلك تحقيقاً لمشاركة العاملين، في ادارة تلك المشروعات. ويختار مجلس الادارة في حالة الشركات الخاصة، من بين اعضائه رئيساً وعضواً منتدباً لمزاولة الاشراف على الأعمال اليومية للمشروع، أما في حالة الشركات العامة فيعين الرئيس مع بقية المجلس بقرار من

السلطة الاشرافية العليا التي يتبعها المشروع (الوزير المختص).

وتحقق شركات الأموال مزايا عديدة منها القدرة على تجميع الأموال، والمسؤولية المحدودة للملاك بقدر ما يقدموه من أموال للمشروع، وقابلية الملكية للتحويل من شخص، الى آخر، دون أن يؤثر ذلك على استمرار المشروع، وفصل الادارة عن الملكية، والسماح بتطبيق مباديء الادارة العلمية وإستخدام الادارة المحترفة. إلا أنه في هذا النوع من الشركات يفقد الملاك سيطرتهم على الأعمال اليومية للشركة بعكس الحال في شركات التضامن.

وتتكون حقوق الملكية في شركة المساهمة اساساً من حساب رأس المال وحساب الأرباح المحجوزة (غير الموزعة). وقد يتكون رأس المال من أنواع عديدة من الأسهم على نحو ما سنرى بعد قليل، وقد تصدر المنشأة رأس مالها بقيمة أعلى من القيمة الاسمية اي بعلاوة إصدار، وتعتبر تلك العلاوة في هذه الحالة جزء من حقوق الملكية في المشروع. وقد سبق ان ذكرنا ان رصيد الدخل السنوي يرحل مباشرة الى حساب الأرباح المحجوزة (أو تستبعد الخسائر من هذا الحساب)، على أن تخصم التوزيعات المقررة من حساب الأرباح المحجوزة وبعد ذلك يضاف رصيد الأرباح المحجوزة إلى حسابات رأس المال في الميزانية، للوصول الى مجموع حقوق الملكية في شركات المساهمة. ويلاحظ أن الضرائب تعتبر عبئاً واجب الخصم من أرباح شركات الأموال قبل الوصول الى صافي الدخل كما سبق أن ذكرنا، وسنعرض في الصفحات التالية لكل من رأس المال والأرباح المحجوزة في شركات المساهمة.

٤ ـ أ ـ رأس المال في شركات المساهمة:

يتكون رأس المال في الشركات المساهمة من نوعين من الأسهم، هي الأسهم العادية، والأسهم الممتازة، وتعتبر الأسهم العادية هي الأساس في تكوين شركات المساهمة، أما الأسهم الممتازة فتصدرها الشركات في حالة الرغبة في الحصول على أموال إضافية. ويكون لحملة الأسهم العادية حق السيطرة الكاملة على أعمال المشروع، وتكون قابلة لزيادة قيمتها بطريقة غير محدودة. ومن ناحية أخرى فان الأسهم العادية تكون عرضة لانخفاض قيمتها بشكل اسرع من الأسهم الممتازة. وتظهر حقوق الملكية في شركات المساهمة في الميزانية العمومية على الصورة التالية:

جنيه	حقوق الملكية
٢٠٠٠٠٠٠	رأس مال الأسهم الممتازة ٥٪ المجمعة للأرباح المصرح بها والمصدرة ١٠٠٠٠٠٠ سهم)
٥٠٠٠٠٠٠	رأس مال الأسهم العادية القيمة الاسمية للسهم ٥ جنيه، عدد الأسهم المصرح بها والمصدرة ١٠٠٠٠٠٠ سهم
٧٠٠٠٠٠٠	مجموع رأس المال المدفوع
١٥٠٠٠٠٠	الأرباح المحجوزة
٨٥٠٠٠٠٠	مجموع حقوق الملكية

ويكون للأسهم الممتازة بعض الحقوق الخاصة بها والتي تقرر الشركة منحها لاغراء أصحاب الأموال على الاكتتاب في تلك الأسهم. وتكون تلك الأسهم مميزة من ناحية الحصول على نسبة معينة من الربح قبل حصول حملة الأسهم العادية على اي ارباح، وذلك في حالة وجود ارباح قابلة للتوزيع. وقد تكون الأسهم الممتازة مجمعة للأرباح أو غير مجمعة للأرباح، بمعنى أن نسبة الربح غير المدفوعة عليها في سنة معينة قد ترحل إلى السنة التالية وتكون قابلة للدفع في تلك السنة التالية قبل دفع أرباح لحملة الأسهم العادية، أو قد لا ترحل تلك النسبة إلى السنوات التالية. ولا تعتبر الأرباح غير المدفوعة على الأسهم الممتازة (المرحلة الى سنة تالية) بمثابة التزام على الشركة، نظراً لأن مجلس الادارة لم يقرر توزيع اي ارباح، إلا انه يكون من الملائم الافصاح عن الأرباح المتأخرة المستحقة لحملة الأسهم الممتازة في صورة ملاحظة على الميزانية، وذلك لأهمية ذلك للمستثمرين.

وقد تكون الأسهم الممتازة قابلة للاستدعاء بسعر معين محدد في عقد إصدارها ويكون عادة اعلى من سعر الاصدار الأصلي. وفي هذه الحالة يمكن للمنشأة رد قيمة تلك الأسهم حينما يتجمع لديها الأموال الكافية لذلك. وعلى الرغم من قابلية تلك الأسهم للاستدعاء فانها تدرج ضمن حقوق الملكية في الميزانية العمومية. وأخيراً فان

الأسهم الممتازة قد تكون قابلة للتحويل الى اسهم عادية.

وحينها تقرر المنشأة إصدار الأسهم (سواء عادية أو ممتازة) فانها قد تطلب من المساهمين دفع القيمة مرة واحدة أو دفعها على مراحل متعددة، أي انه قد يدفع المساهم قسطاً عند قيامه بالاكتتاب، وقسط آخر عند قيام المنشأة بتخصيص الأسهم بين المكتتبين وإخطارهم بذلك، وقسط أو قسطين أخيرين. وفي حالة تحصيل المنشأة قسط الاكتتاب فان المبلغ المحصل يرحل إلى الجانب المدين من حساب البنك الذي يتولى عملية الاصدار وإلى الجانب الدائن من حساب قسط الاكتتاب والتخصيص، ويعامل قسط التخصيص بنفس الطريقة، وعندما يحين موعد تحصيل القسط أو الأقساط الأخيرة يتم إثباتها بجعل حساب البنك مديناً وحساب القسط دائناً. وفي نهاية عملية الاكتتاب يتم إقفال حساب قسط الاكتتاب والتخصيص وحساب القسط أو الأقساط الأخرى وترحيل رصيدها الى الجانب الدائن من حساب رأس المال. أما في حالة تحصيل كامل القيمة دفعة واحدة فانه يجعل حساب البنك مديناً وحساب رأس مال الأسهم دائناً، على أن ترحل القيمة المحصلة فوق القيمة الاسمية (علاوة الاصدار الى حساب خاص بها، وذلك على النحو الوارد في المثال التالي:

بفرض أن إحدى الشركات المساهمة تأسست برأس مال مصرح به قدره ١٠٠٠,٠٠٠ سهم قيمة السهم الاسمية ٢ جنيه، وقد أصدرت المنشأة الأسهم بعلاوة إصدار قدرها ٥٠٠ مليم للسهم الواحد، وقد حصلت المنشأة كامل قيمة الاسهم دفعة واحدة. في مثل هذه الحالة يظهر قيد إثبات رأس المال على الصورة التالية:

٢٥٠٠,٠٠٠		من حـ/ البنك (النقدية)	تاريخ ورود
		الى مذكورين	الحصيلة من
	٢٠٠٠,٠٠٠	حـ/ رأس مال الأسهم العادية	البنك
	٥٠٠,٠٠٠	حـ/ علاوة اصدار الأسهم	
		إثبات اصدار رأس المال بعلاوة إصدار.	

ويلاحظ انه قد يطلق اصطلاح رأس المال المدفوع فوق القيمة الاسمية على علاوة الاصدار. وتعتبر تلك القيمة المدفوعة زيادة عن القيمة الاسمية بمثابة جزء من الأموال المستثمرة في المشروع، وتضاف الى قيمة حقوق الملكية في الميزانية العمومية. ويظل رأس المال مدرجاً بقيمته الاسمية في ميزانية المشروع بصرف النظر عن التقلبات التي تطرأ على القيمة السوقية لأسهم رأس المال في المنشأة.

٤ ـ ب ـ الأرباح المحجوزة في شركات المساهمة:

يطلق إصطلاح الأرباح المحجوزة في الوقت الحاضر على الجزء من حقوق الملكية الذي يستمده المشروع من ممارسة عملياته المربحة، وقد كان المحاسبون يستخدمون في الماضي اصطلاح الفائض القابل للتوزيع للدلالة على تلك الأرباح، ولكن بدأ إستخدام إصطلاح الفائض يختفي في الوقت الحاضر من القوائم المالية المنشورة في الدول الأجنبية. وحل محله اصطلاح الأرباح المحجوزة او الايرادات المجمعة.

وفي نهاية كل سنة مالية يتم تحويل رصيد صافي الدخل إلى حساب الأرباح المحجوزة، على أن يرحل إلى هذا الحساب أي تسويات متعلقة بالسنوات السابقة كما سبق أن ذكرنا. ويحمل هذا الحساب بالتوزيعات التي يقرر مجلس الإدارة توزيعها على حملة الأسهم، وأي تخصيص للربح بمقتضى القانون أو بقرار من مجلس الإدارة. ويجري العمل في جمهورية مصر العربية على تجنيب ٥٪ من الربح القابل للتوزيع سنوياً للإحتياطي القانوني، ٥٪ للإستثمار في سندات حكومية، هذا بالاضافة إلى ما يقرره مجلس الإدارة من احتياطيات أخرى مثل احتياطي التوسعات والتجديدات والإحتياطي العام وغيرها.

واضح أن حسابات الاحتياطيات تعتبر توزيعات للأرباح المحجوزة وهي لهذا تعتبر جزء من حقوق الملكية في شركات المساهمة. إن ' متقطاع جزء من الأرباح المحجوزة المحققة لتكوين احتياطي هو مجرد تخصيص لتلك الأرباح لغرض معين ينص عليه القانون أو يقرره مجلس إدارة المنشأة، ويتم إثبات الاحتياطيات باستخدام القيد التالي:

xxxx		من حـ/ الأرباح المحجوزة	في نهاية السنة المالية
		الى مذكورين	
	xxxx	حـ/ الاحتياطي القانوني	
	xxxx	حـ/ احتياطي الاستثمار في السندات الحكومية	
	xxxx	حـ/ إحتياطي رد السندات	
	xxxx	حـ/ إحتياطي التوسعات	
	xxxx	حـ/ الاحتياطي العام	

وتدرج جميع تلك الاحتياطيات ضمن حقوق الملكية في الميزانية العمومية. ويمكن لمجلس الادارة أن يقرر في مرحلة معينة تحويل اي احتياطيات اختيارية (غير مطلوبة قانونا) الى حساب الأرباح المحجوزة وذلك باجراء قيد عكسي لقيد تكوين الاحتياطي. فمثلا اذا قررت الشركة تكوين احتياطي للتوسعات فانه بمجرد الانتهاء من عمليات التوسع يتم تحويل حساب احتياطي التوسعات إلى حساب الأرباح المحجوزة.

وتعتبر حسابات الاحتياطات بمثابة تخصيص للأرباح المحجوزة في أغراض معينة فقط، وبناء عليه فهي لا تظهر الا في المكان المخصص للأرباح المحجوزة ضمن حقوق الملكية في الميزانية العمومية. ويلاحظ ان بعض المحاسبين كانوا يستخدمون لفظ إحتياطي فيما مضى للدلالة على حسابات تقييم الأصول السابق التعرض لها، مثال ذلك حساب إحتياطي الديون المشكوك فيها وإحتياطي الاهلاك ولكن هذا الاستخدام خاطيء تماماً على اساس ان حسابات تقييم الأصول او الالتزامات المقدرة هي بمثابة مخصصات وتعتبر تحميلاً على الربح، بمعنى انه لا يمكن الوصول الى صافي الربح قبل تحميله بتلك المخصصات المختلفة على نحو ما سبق أن ذكرنا.

أسئلة وتمارين على الفصل الثالث عشر

اولاً: الأسئلة النظرية

١ ـ بين كيفية إظهار حقوق الملكية في الميزانية العمومية في الأنواع المختلفة من المشروعات.

٢ ـ فرق بين شركات التضامن وشركات المساهمة بالنسبة لمسؤولية الملاك والقدرة على تحويل حق الملكية، وإستمرارية المشروع.

٣ ـ فرق بين رأس المال المدفوع وبين الأرباح المحجوزة في شركات المساهمة وبين أهمية تلك التفرقة.

٤ ـ بين تأثير العمليات التالية على رأس مال شركة التضامن:

ـ قيام أحد الشركاء باقتراض مبلغ معين من الشركة وتوقيعه على سند إذني.

ـ قيام أحد الشركاء بتحصيل بعض المستحقات واحتفاظه بها شخصياً.

ـ حصول احد الشركاء على مرتب منصوص عليه في عقد الشركة.

ـ قيام أحد الشركاء بسحب بضاعة تكلفتها ١٠٠٠ جنيه وسعر بيعها ١٢٥٠ جنيه لاستخدامها شخصياً.

ـ تقديم أحد الشركاء لقرض للشركة، وقيام الشركة بسداد القرض والفوائد المستحقة عليه بواقع ٦٪ سنوياً.

٥ ـ فرق بين القيمة الاسمية للاسهم والقيمة المدفوعة فوق تلك القيمة.

٦ ـ فرق بين الاحتياطي والمخصص من الناحية المحاسبية.

٧ ـ « يعتبر الاحتياطي مجرد توزيع أو تخصيص لجزء من الأرباح المحجوزة » هل توافق على هذه العبارة، ولماذا؟

٨ ـ أجب بنعم اولا على العبارات التالية مع تبرير وجهة نظرك باختصار:
ـ يمكن أن يستخدم حساب الاحتياطي لتقييم حسابات الأصول المختلفة.
ـ لا تختلف المخصصات عن المصروفات المستحقة.
ـ ينبغي أن تظهر الضرائب في الحسابات الختامية ضمن المصروفات بصرف النظر عن الشكل القانوني للمنشأة.
ـ طالما أن الأسهم الممتازة يكون لها حق محدود في الربح وقابلة للرد فانها تدرج ضمن الالتزامات طويلة الأجل في الميزانية العمومية.
ـ ترحل علاوة اصدار الأسهم الى حساب النتيجة باعتبارها مصدر للإيرادات.

ثانياً: التمارين:

التمرين الاول:

يمتلك سمير محلا تجارياً للأزياء الحديثة وبسبب حاجته لأموال إضافية لأعمال المشروع وبسبب حاجته الشخصية لمبلغ ٣٠,٠٠٠ جنيه نقداً، فقد إتفق في آخر يوليو سنة ١٩٧٥ على تكوين شركة تضامن مع شريف، وقد تم الاتفاق بينهم على أن يقدم سمير للشركة الجديدة جميع الأصول غير النقدية، ويسحب من الأموال المقدمة من شريف مبلغ ٢٠,٠٠٠ جنيه نقداً، وسيستثمر شريف مبلغ ٨٠,٠٠٠ جنيه في الشركة، وينص عقد الشركة على توزيع الربح بين سمير وشريف بنسبة ٥٥٪ و٤٥٪. وفيما يلي البيانات المتعلقة بأصول وخصوم منشأة سمير في ٣١ يوليو سنة ١٩٧٥، مع ملاحظة انه لم يظهر وجود أي حسابات ليس من المستطاع تحصيلها (ديون معدومة).

	القيمة الدفترية	التقييم المتفق عليه
	جنيه	جنيه
متحصلات من عملاء	٦٨٠٠٠	
مخصص ديون مشكوك فيها	٦٤٠٠	٥٦٨٠٠
بضائع	١٣٢٨٠٠	١٠٨٠٠

تركيبات	٢٤٨٠٠		
مجمع إهلاك تركيبات	٨٤٠٠		١٨٠٠٠
ورقة دفع ٧٪ مستحقة (مؤرخة اول			
مايو ٧٥ ومستحقة في ٣٠ ابريل سنة ١٩٧٦)	٤٨٠٠٠		٤٨٨٤٠
حساب الموردين	٢٨٠٠٠		٢٨٠٠٠

وقد تم الاتفاق على أن الشركة الجديدة ستلتزم بجميع ديون منشأة سمير.

المطلوب: (١) اعداد قيود اليومية اللازمة لتكوين شركة التضامن في ٣١ يوليو ١٩٧٥.

(ب) بافتراض أنه في نهاية شهر اغسطس سنة ١٩٧٥، وبعد اجراء جميع قيود التسوية، أظهر حساب ملخص قائمة الدخل رصيدا دائناً قدره ٩٠٠٠ جنيه، وكانت مسحوبات الشريك سمير ٤٠٠٠ جنيه، والشريك شريف ٢٠٠٠ جنيه،

المطلوب: إجراء القيود اللازمة لإستكمال إقفال دفاتر الشركة في نهاية شهر اغسطس، وتصوير ميزانية الشركة في نهاية ذلك الشهر.

التمرين الثاني:

فيما يلي البيانات التي ظهرت في ميزان المراجعة الخاص باحدى شركات التضامن في نهاية السنة السابقة:

٥٤,٠٠٠ جنيه موردين ١٠٠,٠٠٠ جنيه عملاء، ٤٨٠٠ جنيه التزامات مستحقة، ٢٦,٠٠٠ جنيه اهلاك مجمع على التركيبات، ١٥٢,٧٠٠ جنيه مصاريف إدارية، ٥٠٠٠ جنيه مخصص الديون المشكوك فيها، ١٢٤,٠٠٠ جنيه راس مال هشام (في بداية السنة)، ١٦,٨٠٠ جنيه مسحوبات هشام، ٦٢,٠٠٠ جنيه نقدية، ١٥٠.٠٠٠ جنيه تركيبات، ١٠٠,١٠٠ جنيه راس مال طارق (في بداية السنة) ١٢,٠٠٠ جنيه مسحوبات طارق، ٤٥,٦٠٠ مخزون البضاعة اول المدة، ٦٥٣,٠٠٠ جنيه مشتريات البضاعة (بما فيها النقل للداخل)، ٢٠,٠٠٠ جنيه

اوراق دفع، ٦٢٠٠ جنيه مصروفات مدفوعة مقدما، ١٠٤٥,٦٠٠٠ جنيه مبيعات، ١٨١,٢٠٠ جنيه مصاريف بيعية.

فإذا علمت أنه لم يطرأ أي تغيير على حسابات راس المال اثناء السنة. وأن مخزون أخر المدة قدر بمبلغ ٤٧٠٠٠ جنيه، وأن عقد الشركة ينص على منح كل شريك فائدة على رأس المال. المستثمر في أول السنة بسعر قدره ١٠٪، كما ينص على توزيع الربح الباقي بنسبة ٦٠٪، ٤٠٪ بين الشركاء هشام وطارق

المطلوب: (١) إعداد قائمة الدخل عن السنة الجارية، وقائمة لتوزيع الربح بين الشركاء.

(٢) إعداد قائمة توضح راس مال الشركاء. وتصوير الميزانية العمومية في نهاية السنة المالية.



البَاب السَادس

في

مشاكل تحقق الإيرادات وإعداد القوائم المالية باستخدام أسس تحقق مختلفة



في
مشاكل تحقق الايرادات واعداد القوائم المالية باستخدام أسس تحقق مختلفة

انتهينا حتى الآن من دراسة تحقق الإيرادات والمصروفات وتصوير الميزانية العمومية على الأساس البيعي أو على أساس الاستحقاق، وعلى الرغم من أن هذا الأساس هو الأكثر استخداماً في الحياة العملية، إلا أن استخدامه لا يكون ملائماً بالنسبة لبعض أنواع المنشآت. فبالنسبة **لحسابات العقود طويلة الأجل** يكون استخدام أساس الإستحقاق معناه تأجيل الإعتراف بوجود الإيرادات حتى يتم استكمال العقد وتسليمه إلى الجهة المتعاقد معها، معنى ذلك عدم إظهار أي أرباح خلال سنوات التنفيذ، وقد يبدو ذلك غير واقعي ولهذا يستخدم بالنسبة لتلك العمليات أساس الإنتاج إذ **نعترف** بتحقيق الإيراد مع **تنفيذ عقد** المقاولة وبنسبة درجة التمام. كما أن الدخل المحقق من **عمليات البيع بالتقسيط** يثير بعض المشاكل المحاسبية. وتختلف الآراء الخاصة بالإعتراف بتحقق الربح من تلك العمليات، فمن المحاسبين من يرى استخدام أساس الإستحقاق بالنسبة لها، ومنهم من يرى استخدام الأساس النقدي. ويعني استخدام الأساس النقدي **تأجيل الإعتراف بوجود الربح حتى يتم تحصيل الأقساط من العملاء.**

وتثير **المهن الحرة غير التجارية** بعض المشاكل المتعلقة بقياس الدخل نظراً لأن ديون تلك المنشآت ليست ديوناً تجارية، وقد يكون من الصعب تحصيلها في المستقبل، ولهذا يرى كثير من المحاسبين **استخدام الأساس النقدي في قياس دخل تلك المهن.**

وسنعرض لتلك الأسس المختلفة لقياس الدخل في هذا الباب، ونبين كيفية إعداد الحسابات الختامية والميزانية العمومية بالنسبة لتلك الأنشطة، كل منها في فصل مستقل على النحو الوارد في الصفحات التالية.



الفصل الرابع عشر

قياس الربح
في أوامر الانتاج طويلة الأجل (عقود المقاولات)

عقود المقاولات هي عقود لعمليات انشاء مشروعات ضخمة كإقامة المباني ، أو إنشاء الطرق ، أو حفر الترع والمصارف ، أو إقامة الكبارى ، أو بناء المطارات .

ويتم القيام بهذا النوع من المشروعات عن طريق عقود طويلة الأجل تنظم العلاقة بين المنشأة أو الشركة من ناحية والعميل من ناحية أخرى .

وتتميز العقود طويلة الأجل بالخصائص الآتية : ـ

- قيام المقاول بعدد صغير من العقود الكبيرة خلال السنة .
- يتم تنفيذ العقود في مواقع بعيدة عن مقر المقاول ، مع أجراء بعض عمليات التجميع في ذلك المقر أحياناً .
- تستمر فترة تنفيذ العقد عادة الى فترة تزيد على السنة .
- يسند المقاول عادة بعض العمليات الى مقاولين من الباطن : كتركيب المصاعد ، والأرضيات وأجهزة التكييف .
- يقوم العميل بسداد دفعات عن كل مرحلة من مراحل العقد المختلفة عند استلام شهادة من المهندس عن المرحلة التي تم استكمالها .
- ويحتفظ العميل عادة بمبلغ معين حتى يتم انقضاء فترة زمنية معينة تكفي للتحقق من سلامة التنفيذ يتم الاتفاق عليها في العقد .
- يتضمن العقد عادة الجزاءات التي توقع على المقاول في حالة عدم قيامه بالمشروع في الفترة المتفق عليها .

- يتم الاتفاق مقدما بين المقاول والعميل على قيمة العقد « عقد المقاولة » اي الثمن الذي يدفعه العميل الى المقاول . غير انه يجوز زيادة قيمة العقد عند الاتفاق على تكليف المقاول بالقيام بأعمال جديدة بجانب الأعمال الواردة في العقد الأصلي .

وهكذا نجد انه بينما يتميز النشاط الصناعي بانتاج سلعة معينة في داخل نطاق المصنع الذي يقع في منطقة معينة ، نجد أن عمليات المقاولات تقع في مناطق متفرقة بعيدة عن مقر المنشأة او الشركة (المقاول) .

ويضطر المقاول الى نقل آلاته ومعداته والمواد اللازمة للبناء الى مواقع العمل لتنفيذ المشروع لانشاء مستشفى أو بناء مدرسة . . الخ .

ويتضمن عقد المقاولة التفاصيل الخاصة التي يتم الاتفاق عليها بين الطرفين وأهمها :

* موضوع المقاولة ومواصفات المشروع ، وموقعه . .
* قيمة العقد التي يلتزم بها العميل .
* شروط تسليم المشروع الى العميل .
* طريقة سداد العميل لقيمة العقد .
* الجزاءات التي توقع على المقاول وعلى العميل .
* تاريخ بدء العمل في المقاولة .
* الوقت المحدد للانتهاء من المقاولة .

قياس الربح وخصائص المحاسبة في عقود المقاولات :

ذكرنا أن تنفيذ عملية المقاولة يتكلف مبالغ طائلة يتم إنفاقها خلال سنوات تنفيذ المشروع مقابل قيمة العقد التي يسددها صاحب المشروع إلى المقاول.

ولا يمكن اعتبار أن الربح يتحقق في هذا النوع من المنشآت بمجرد الاتفاق بين

الطرفين، وتحديد الربح على أساس الفرق بين قيمة العقد الذي يلتزم صاحب المشروع بسداده، وبين تكاليف تنفيذ المشروع، كما هو الحال بالنسبة لعمليات المبيعات الآجلة في المنشآت التجارية أو الصناعية الأخرى.

وقد جرت العادة في عقود المقاولات على أن يقوم صاحب المشروع بسداد قيمة الأعمال المنفذة التي يعتمدها مندوبوه من المهندسين والفنيين . ويحقق المقاول في نهاية كل سنة ربحاً يقاس بمقدار زيادة قيمة ما تم تنفيذه من عمليات معتمدة خلال السنة من ناحية، على تكاليف تلك العمليات كما جاءت في عقد الاتفاق من ناحية أخرى. أي ان الربح يتحدد في عقود المقاولات على «أساس الانتاج».

وهكذا نجد أنه لا يمكن تطبيق قاعدة الإستحقاق في أوامر الإنتاج طويلة الأجل في شركات المقاولات. وينبغي تطبيق «أساس الانتاج».

وتتطلب محاسبة نظام تكاليف العقود معالجة خاصة نتناولها في عدد من الحسابات أهمها : ـ

أولاً : حساب عقد المقاولة .

ثانياً : حساب العميل .

ثالثاً : حساب احتياطي الأرباح المحجوزة .

رابعاً : حسابات العقود من الباطن ، وحسابات المقاولين من الباطن .

ونتناول فيما يلي معالجة كل حساب من هذه الحسابات :

أولاً ـ حساب العقد :

يفتح لكل عقد من العقود حساب مستقل بدفتر الاستاذ يظهر في أعلاه ملخص لأهم البيانات الخاصة بالعقود المشار إليها .

ويقسم الجانب المدين من هذا الحساب الى عدد من الخانات التحليلية لعناصر تكاليف العقد ومنها : ـ

* المواد الأولية .
* الأجور .
* الأدوات .
* استهلاك الآلات .

ويتم اعداد هذا الحساب على أربع مراحل ، تحقق كل مرحلة غرضاً معيناً خلال السنة المالية .

المرحلة الأولى :

لتحديد تكاليف أعمال العقد التي قامت بها شركة المقاولة فعلاً خلال السنة المالية .

ونتناول فيما يلي عناصر هذه التكاليف وطريقة أثباتها في اليومية على ضوء البيانات التي قدمت إليك بالنسبة للعقد[1] :

ـ المواد الأولية المشتراة على الحساب من الموردين	٥٠ ٠٠٠
ـ مواد أولية منصرفة من المخازن للموقع	٨٠ ٠٠٠
ـ الأجور المسددة لعمال الموقع	٧٠ ٠٠٠
ـ المصروفات النقدية المسددة في الموقع	٦٠ ٠٠٠
ـ الأدوات المستخدمة في الموقع	٤٠ ٠٠٠
ـ تكلفة الآلات المستخدمة في الموقع	٣٠٠ ٠٠٠
تبلغ نسبة استهلاكها ١٠٪	
ـ تكاليف عقد من الباطن (مسددة)	٢٠ ٠٠٠

(١) في دفاتر المقاول الأصلي يتم إثبات المبالغ التي يسددها المقاول لحساب عقد من الباطن وذلك بجعل هذا الحساب مدينا، وحساب البنك دائنا. ثم يقفل حساب عقد من الباطن بجعل حساب العقد الأصلي مديناً وحساب عقد من الباطن دائناً.

واذا تنبين عند الجرد في آخر العام :

١ ـ هناك أجور مستحقة لم تسدد بعد تبلغ	١٠ ٠٠٠
٢ ـ وجود مواد اولية باقية بالموقع تبلغ	٣٥ ٠٠٠
٣ ـ وجود أدوات أولية باقية بالموقع بمبلغ	٢٥ ٠٠٠

في هذه الحالة نجري قيود اليومية الآتية : ـ

البيان	مدين	دائن	القيد
١ ـ مواد اولية مشتراة للعملية مباشرة	٥٠ ٠٠٠	٥٠ ٠٠٠	من حـ / العقد (١) الى حـ / الموردين
٢ ـ مواد أولية منصرفة من مخازن المقاول	٨٠ ٠٠٠	٨٠ ٠٠٠	من حـ / العقد (١) الى حـ / مخازن المواد
٣ ـ اجور عمال العقد المسددة	٧٠ ٠٠٠	٧٠ ٠٠٠	من حـ / العقد (١) الىحـ / الأجور
٤ ـ مصروفات نقدية	٦٠ ٠٠٠	٦٠ ٠٠٠	من حـ / العقد (١) الى حـ / البنك
٥ ـ ادوات مستخدمة في العقد :	٤٠ ٠٠٠	٤٠ ٠٠٠	من حـ / العقد (١) الى حـ / الأدوات
٦ ـ استهلاك آلات الموقع :	٣٠ ٠٠٠	٣٠ ٠٠٠	من حـ / العقد (١) الى حـ / استهلاك الآلات
٧ ـ تكاليف عقود من الباطن (المسدد فعلا)	٢٠ ٠٠٠	٢٠ ٠٠٠	من حـ / العقد (١) الى حـ / عقد من الباطن (البياض)
٨ ـ اجور مستحقة عن السنة المالية	١٠,٠٠٠	١٠,٠٠٠	من حـ / العقد (١) الى حـ / الأجور المستحقة

ويمثل مجموع هذه العناصر : تكاليف العقد خلال السنة ، بافتراض أن جميع المواد والأدوات قد استخدمت بالكامل دون أن يتبقى منها شيء في آخر السنة .

غير انه في الحياة العملية تبقى عادة كمية من المواد الأولية ، والأدوات ، وتظهر في الجانب الدائن من حساب العقد ، وتصبح تكاليف العقد في خلال السنة هي :

مجموع التكاليف - الباقي في آخر المدة من المواد والأدوات

= الرصيد الذي يمثل التكاليف الفعلية للمشروع

ويترتب على القيود السابقة أن تظهر المرحلة الأولى لحساب العقد (١) على الصورة الآتية :ـ

حـ / العقد (١) المرحلة الأولى

		عمليات تمت اثناء السنة		
	٥٠ ٠٠٠	الى حـ / الموردين		
	٨٠ ٠٠٠	الى حـ / مخازن المواد		
	٧٠ ٠٠٠	الى حـ / الأجور		
	٦٠ ٠٠٠	الى حـ / البنك (مصروفات نقدية)		
	٤٠ ٠٠٠	الى حـ / الأدوات		
	٣٠ ٠٠٠	الى حـ / استهلاك الآلات		
٣٥٠ ٠٠٠	٢٠ ٠٠٠	الى حـ / عقد من الباطن (المسدد فعلاً)		
		رصيد آخر السنة :		**رصيد آخر السنة**
١٠ ٠٠٠	١٠ ٠٠٠	الى حـ / الأجور المستحقة		
			٣٥ ٠٠٠	من حـ/ مواد أولية بالموقع
			٢٥ ٠٠٠	من حـ/ادوات بالموقع
			٣٠٠ ٠٠٠	رصيد (تكاليف العمليات المنفذة خلال السنة)
٣٦٠ ٠٠٠			٣٦٠ ٠٠٠	

المرحلة الثانية :

وفي المرحلة الثانية يتم تقسيم رصيد التكاليف الفعلية للعقد الى قسمين : ـ

١ ـ قسم يمثل تكاليف الأعمال التي تمت فعلاً خلال السنة **والتي تم اعتمادها**.

٢ ـ قسم يمثل تكاليف الأعمال التي تمت فعلاً خلال السنة **ولم يتم اعتمادها**.

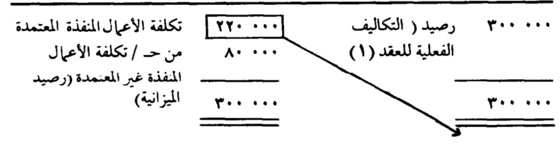
فاذا بلغت تكلفة الأعمال المعتمدة في السنة	٢٢٠ ٠٠٠ ليرة
واذا بلغت جملة التكاليف الفعلية للعقد في تلك السنة	٣٠٠ ٠٠٠ ليرة

فإن معنى ذلك أن تكلفة الأعمال غير المعتمدة المتبقية في آخر العام تبلغ ٨٠ ٠٠٠ ليرة ويتم اثبات هذه الأعمال غير المعتمدة بالقيد الآتي :

٨٠ ٠٠٠		من حـ / الأعمال المنفذة غير المعتمدة
	٨٠ ٠٠٠	الى حـ / العقد (١)

وتظهر المرحلة الثانية من حساب العقد(١) على النحو الآتي :

حـ / العقد(١)المرحلة الثانية



٣٠٠ ٠٠٠	رصيد (التكاليف الفعلية للعقد (١)	٢٢٠ ٠٠٠	تكلفة الأعمال المنفذة المعتمدة
		٨٠ ٠٠٠	من حـ / تكلفة الأعمال المنفذة غير المعتمدة (رصيد الميزانية)
٣٠٠ ٠٠٠		٣٠٠ ٠٠٠	

المرحلة الثالثة : ـ

وفي هذه المرحلة يتم المقابلة بين :

١ ـ تكاليف الأعمال المنفذة المعتمدة .

٢ ـ قيمة تكاليف الأعمال المنفذة المعتمدة التي تصبح التزاماً مستحق الاداء على العميل ، ولهذا يجعل حساب العميل مدينا بها بقيد باليومية .

ويتحدد ربح السنة من العقد (١) بمقدار الفرق بين قيمة الأعمال التي تمت وفقاً لما تضمنه العقد وبين التكاليف التي تحملها المقاول فعلاً.

فإذا بلغت قيمة الأعمال التي تمت واعتمدت ٠٠٠ ٢٧٠ ليرة فاننا نجري قيد اليومية الآتي :

٠٠٠ ٢٧٠		من حـ / العميل
	٠٠٠ ٢٧٠	الى حـ / العقد(١)
		اثبات قيمة الأعمال التي تمت فعلاً والمعتمدة

ويترتب على ذلك :

١ ـ ان يجعل حساب العميل مديناً بمبلغ ٠٠٠ ٢٧٠ ليرة .

٢ ـ أن يظهر رصيد دائن لحساب العقد (١) قيمته ٠٠٠ ٥٠ ليرة يمثل ربح السنة.

ويظهر حساب العقد (١) في المرحلة الثالثة على النحو الآتي:

حـ / العقد (١) المرحلة الثالثة

٠٠٠ ٢٢٠	رصيد (تكلفة الأعمال التي تمت والمعتمدة)	٠٠٠ ٢٧٠	من حـ / العميل (قيمة الاعمال المنفذة والمعتمدة)
٠٠٠ ٥٠	رصيد دائن (ربح العقد)		
٠٠٠ ٢٧٠		٠٠٠ ٢٧٠	

المرحلة الرابعة :

يتضمن العقد قيام العميل بسداد قيمة الأعمال المنفذة التي أعتمدها مندوبوه غير أنه قد جرت العادة على أن يتم الاتفاق على أن يسدد العميل نسبة تصل الى ٨٠٪ أو ٩٠٪ من قيمة الأعمال المنفذة المعتمدة ويحتفظ العميل بالنسبة الباقية لفترة زمنية معينة ينص عليها العقد تكون كافية لتحقق العميل من سلامة العملية المنفذة ومطابقتها للمواصفات .

وتمثل زيادة قيمة الأعمال المعتمدة المنفذة على تكلفتها، الربح الناتـج من تلك الأعمال .

غير انه ـ أخذا بمبدأ الحيطة والحذر ـ فإن هذا الربح لا يرحل بكامله إلى حساب الارباح والخسائر ، بل يقسم هذا الربح الى قسمين بنسبة المبالغ التي سددها العميل الى قيمة الأعمال المنفذة المعتمدة .

فإذا نص عقد المقاولة على أن يقوم العميل بسداد ٨٠٪ من قيمة الأعمال المنفذة المعتمدة ، واذا كانت ارباح تلك الأعمال قد بلغت ٥٠ ٠٠٠ ليرة فاننا نقسم هذه الأرباح الى قسمين :

قسم منها يمثل ربحاً يرحل الى حساب الأرباح والخسائر يتحـدد على الوجـه الآتي : ٥٠ ٠٠٠ ليرة × ٨٠٪ = ٤٠ ٠٠٠ ليرة

والقسم الثاني يمثل ربحاً يرحل الى حساب احتياطي الأرباح المحجوزة يتحدد على الوجه الآتي : ٥٠ ٠٠٠ ليرة × ٢٠٪ = ١٠ ٠٠٠ ليرة

والخلاصة انه في هذه المرحلة يتم تقسيم ربح العقد الى قسمين :

١ ـ قسم يمثل الربح المحقق ،ويتحدد بنسبة ما سدده العميل الى قيمة الأعمال المنفذة المعتمدة .

٢ ـ قسم يمثل ربحاً محجوزاً مرحلاً للسنة التالية، ويتحدد بنسبة ما لم يسدده العميل الى قيمة الأعمال المنفذة المعتمدة .

ويظهر حساب العقد في المرحلة الرابعة على الصورة الآتية:

حـ / العقد (١) المرحلة الرابعة

٤٠ ٠٠٠	الى حـ / الأرباح والخسائر (٥٠ ٠٠٠ ربح العقد × ٨٠٪)	٥٠ ٠٠٠	ربح العقد
١٠ ٠٠٠	الى حـ / الاحتياطي الأرباح المحجوزة (٥٠ ٠٠٠ ربح العقد × ٢٠٪)		
٥٠ ٠٠٠		٥٠ ٠٠٠	

ثانياً ـ حساب العميل :

يسند العميل الى مندوبين أو مهندسين فنيين نيابة عنه القيام بمعاينة العمليات التي يقوم المقاول بتنفيذها لدراستها وفحصها والتحقق من سلامتها ومطابقتها للمواصفات الواردة بعقد المقاولة ويقدمون شهادة بذلك . ويتسلم هؤلاء المندوبون العمليات التي تمت وقاموا باعتمادها . ويقوم العميل بسداد نسبة معينة من قيمة الأعمال المنفذة المعتمدة تصل الى ٨٠٪ أو ٩٠٪ منها .

يتضمن حساب العميل المعاملات المتبادلة بين العميل والمقاول فهو يجعل مديناً بقيمة الأعمال التي تم تنفيذها واعتمادها ، ويجعل دائناً بقيمة المبالغ التي سددها الى المقاول .

وفي مثالنا السابق ، بافتراض ان العميل قد سدد ٢١٦٠٠٠ ليرة (٢٧٠٠٠٠ قيمة الاعمال المنفذة والمعتمدة × ٨٠٪) .

فإن حساب العميل يظهر على الصورة الآتية :

حـ / العميل

٠٠٠ ٠٠٠	رصيد مدين في ١/١	٢١٦ ٠٠٠	من حـ / البنك
٢٧٠ ٠٠٠	الى حـ / العقد رقم (١)		(المحصل خلال السنة)
		٥٤ ٠٠٠	رصيد مدين في ٣١/ ١٢
٢٧٠ ٠٠٠		٢٧٠ ٠٠٠	

ثالثاً ـ حساب احتياطي الأرباح المحجوزة :

بينا في المثال السابق أن ربح العقد يقسم الى قسمين :

١ ـ قسم مثال الربح المحقق عن العمليات المنفذة والمعتمدة والتي تم تحصيل قيمتها .

٢ ـ قسم يمثل الربح غير المحقق عن العمليات المنفذة والمعتمدة والتي لم يحصل المقاول قيمتها بعد .

وقد سبق أن ذكرنا انه يتم ترحيل الربح غير المحقق إلى حـ / احتياطي الأرباح المحجوزة وذلك باثبات القيد الآتي في المرحلة الثالثة من مراحل حساب العقد :

٠٠٠		من حـ / العقد رقم (٠٠)
	٠٠٠	الى حـ / احتياطي الأرباح المحجوزة (العقد (٠٠)

وعندما يتم تحصيل مبالغ جديدة من العميل عن عمليات تم تنفيذها واعتمادها يرحل الربح الخاص بتلك المبالغ المحصلة الى الجانب الدائن من حـ / الأرباح والخسائر بالقيد الآتي :

٠٠٠		من حـ / احتياطي الأرباح المحجوزة (العقد (٠٠)
	٠٠٠	الى حـ / الأرباح والخسائر

وفي مثالنا السابق يظهر حساب احتياطي الأرباح المحجوزة على الصورة الآتية :

حـ / احتياطي الأرباح المحجوزة

٠٠٠	الى حـ / الارباح والخسائر ١٢/٣١	٠٠٠	رصيد ١/١
		١٠ ٠٠٠	من حـ / العقد(١) ١٢/٣١
١٠ ٠٠٠	رصيد جديد ١٢/٣١		
١٠ ٠٠٠		١٠ ٠٠٠	

ويترتب على العمليات السابقة ان يظهر كل من حساب الأرباح والخسائر والميزانية على الصورة الآتية : -

حـ / الأرباح والخسائر

		٤٠ ٠٠٠	من حـ / العقد (١) الربح المحقق

الميزانية

	بالنسبة للعقد (١)		بالنسبة للعقد (١)
٢٧٠ ٠٠٠	آلات بموقع العقد	٤٠ ٠٠٠	صافي الربح (عن العقد)
٨٠ ٠٠٠	تكلفة الأعمال غير المعتمدة للعقد	١٠ ٠٠٠	احتياطي الأرباح المحجوز (عن العقد)
٣٥ ٠٠٠	مواد أولية بموقع العقد	١٠ ٠٠٠	اجور مستحقة عن العقد
٢٥ ٠٠٠	ادوات بموقع العقد		
٥٤ ٠٠٠	حساب العميل		

رابعاً ـ حسابات العقود من الباطن : ـ

قد ترى شركة المقاولات أن تسند بعض عمليات إحدى المقاولات إلى مقاولين من الباطن بعقود تسمى عقود الباطن.

فقد تتضمن عقود المقاولات الإتفاق على قيام المقاول بأنواع مختلفة من الأعمال قد لا يكون متخصصاً في بعضها، ويرى أنه من الأوفق أن يسند إلى «مقاول من الباطن » أمر القيام بها . ويتم ذلك بتحرير عقود بين المقاول الاصلي والمقاول من الباطن تسمى « عقود من الباطن » أو « العقود الفرعية » .

وتتحدد العمليات التي تتم بين المقاول الاصلي وبين المقاولين من الباطن نتيجة تحرير عقد بينهما . وأهم هذه العمليات كما تظهر في دفاتر المقاول الاصيل هي :

١ ـ تسديدات المقاول الأصلي الى المقاول من الباطن عن الأعمال التي أتمها مما اسند اليه .

٢ ـ تحميل العقد الاصلي المختص بقيمة تلك التسديدات عن الأعمال التي أتمها مقاول الباطن .

فإذا افترضنا البيانات الآتية عن عمليات عقد من الباطن :

ـ عقد المقاولة من الباطن مع مقاول من الباطن قيمته ٥٠ ٠٠٠

ـ ان المبالغ المسددة للمقاول من الباطن عن الأعمال

التامة مما اسند اليه تبلغ ٢٠ ٠٠٠

فانه يتم اثبات عملية التسديدات بالقيدين الآتيين في دفاتر المقاول الاصيل :

١ ـ تسديد مبالغ عن اعمال	٢٠ ٠٠٠		من حـ / المقاولين من الباطن
معتمدة الى المقاول		٢٠ ٠٠٠	الى حـ / البنك
٢ ـ تحميل حساب العقد	٢٠ ٠٠٠		من حـ / العقد الأصلي (١)
الاصلي بالمبالغ المسددة الى مقاول الباطن		٢٠ ٠٠٠	الى حـ / المقاولين من الباطن

وعند ترحيل هذه القيود الى الحسابات الخاصة بها في دفاتر المقاول الأصيل فانها تظهر على الصورة الآتية.

حـ / المقاولون من الباطن

٢٠ ٠٠٠	الى حـ / البنك	٢٠ ٠٠٠	من حـ / العقد الاصلي (١)

حـ / البنك

		٢٠ ٠٠٠	من حـ / المقاولون من الباطن

حـ / العقد الاصلي (١)

٢٠ ٠٠٠	الى حـ / المقاولون من الباطن (س)		

وهكذا نجد أن حساب العقد الأصلي في دفاتر المقاول الأصلي يجعل مدينا بالمبالغ التي يسددها المقاول الاصلي الى المقاولين من الباطن ، ولا يتأثر حساب العقد الأصلي بقيمة العقود من الباطن او بأية عمليات أخرى تتم بينهما .

عرض نتائج عمليات العقود الأصلية في حساب الأرباح والخسائر والميزانية للمقاول الاصيل :

ونتناول فيما يلي الآثار المترتبة على عمليات العقود الأصلية بالنسبة لكل من حساب الأرباح والخسائر والميزانية :

اولاً ـ بالنسبة لحساب الأرباح والخسائر :

ويكون للعمليات السابقة الآثار الآتية على حساب الأرباح والخسائر :

١ ـ يظهر في **الجانب الدائن** من حساب الأرباح والخسائر **الربح المحقق** من كل عقد من عقود المقاولات التي يقوم بها المقاول او شركة المقاولات على النحو المشروح أعلاه .

٢ ـ ويظهر في الجانب المدين من حساب الأرباح والخسائر المصروفات العامة للشركة ، والإدارية ، ومصروفات للبيع ، والاعباء المالية وغيرها من الأعباء العامة للشركة كمخصصات الضرائب .

ثانياً ـ بالنسبة للميزانية :

يظهر في جانب **الاصول** الأرصدة المدينة في آخر العام للحسابات الآتية بالنسبة لكل عقد على حده :

أ ـ رصيد تكلفة الأعمال المنفذة

ب ـ المواد الأولية بالموقع .

حـ ـ الأدوات بالموقع .

د ـ الآلات بالموقع .

هـ ـ العقود من الباطن (المسدد منها) .

و ـ المصروفات المدفوعة مقدماً .

ويظهر في جانب الخصوم الأرصدة الدائنة في آخر العام الحسابات الآتية بالنسبة لكل عقد من العقود :

أ ـ المصروفات المستحقة .
ب ـ حساب احتياطي الأرباح المحجوزة عن العمليات المنفذة المعتمدة .
حـ ـ رصيد حساب الأرباح والخسائر للشركة .

وعند تعدد هذه العقود يمكن ان تظهر هذه الحسابات مجمعة بالنسبة لجميع العقود الاصلية ، مع عرض كل هذه البيانات بالنسبة لكل عقد من العقود الاصلية على حده في قوائم تكميلية .

مثال (١) لبيان العناصر الرئيسية لمراحل حساب العقد وعلاقته بالحسابات الختامية :

قدمت إليك إحدى شركات المقاولات البيانات الآتية بشأن العقد رقم (١٠٠) الذي بدأت تنفيذه في ١/ ١/ ١٩٨٣ .

ـ تكاليف الأعمال المنفذة	٥٠٠ ٠٠٠ ليرة
ـ تكاليف الأعمال المنفذة المعتمدة	٣٠٠ ٠٠٠ ليرة
ـ قيمة الأعمال المنفذة المعتمدة وفقاً للمستخلصات	٧٠٠ ٠٠٠ ليرة
ـ ما حصلته الشركة من العميل من قيمة الأعمال المنفذةالمعتمدة	٥٦٠ ٠٠٠ ليرة

والمطلوب : ١ ـ تصوير حساب العقد عن السنة المنتهية في ٣١/ ١٢/ ١٩٨٣ .
٢ ـ تصوير حساب الأرباح والخسائر .
٣ ـ تصوير حساب احتياطي الأرباح المحجوزة .
٤ ـ تصوير حساب العميل .
٥ ـ تصوير الميزانية عن السنة المنتهية في ٣١/ ١٢/ ١٩٨٣ .

الحل :

١ ـ تصوير حساب العقد :

حـ / العقد (١٠٠)

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
٥٠٠ ٠٠٠	تكلفة الأعمال المنفذة	٣٠٠ ٠٠٠	تكلفة الأعمال المنفذة المعتمدة
		٢٠٠ ٠٠٠	تكلفة الأعمال المنفذة غير المعتمدة (رصيد يظهر بالميزانية)
٥٠٠ ٠٠٠		٥٠٠ ٠٠٠	
٣٠٠ ٠٠٠	تكلفة الأعمال المنفذة المعتمدة	٧٠٠ ٠٠٠	من حـ / العميل (قيمة الأعمال المنفذة المعتمدة) .
٤٠٠ ٠٠٠	أرباح العقد		
٧٠٠ ٠٠٠		٧٠٠ ٠٠٠	
٣٢٠ ٠٠٠	إلى حـ / الأرباح والخسائر (٤٠٠ ٠٠٠ × ٨٠٪)	٤٠٠ ٠٠٠	ارباح العقد
٨٠ ٠٠٠	الى حـ / احتياطي الأرباح المحجوزة (٤٠٠ ٠٠٠ × ٢٠٪)		
٤٠٠ ٠٠٠		٤٠٠ ٠٠٠	

تعليق على الحل :

١ ـ يتم تصوير حساب العقد في أربع مراحل :

المرحلة الأولى : تحديد تكاليف العمليات المنفذة .

المرحلة الثانية : لتقسيم تكاليف العمليات المنفذة إلى :

أ ـ تكلفة أعمال منفذة معتمدة .

ب ـ تكلفة أعمال منفذة غير معتمدة .

المرحلة الثالثة: مقارنة قيمة الأعمال المنفذة المعتمدة التي تقيد على حساب العميل بتكاليفها، لتحديد ربح العقد.

المرحلة الرابعة : لتحديد الربح المحقق الذي يرحل الى حساب الأرباح والخسائر ، والربح غير المحقق الذي يرحل إلى حساب احتياطي الأرباح المحجوزة .

٢ ـ قسمنا أرباح العقد إلى قسمين على أساس نسبة ما حصلته الشركة من العميل إلى قيمة الأعمال المنفذة المعتمدة أي ٥٦٠ ٠٠٠ ليرة إلى ٧٠٠ ٠٠٠ ليرة أي بنسبة ٨٠ : ١٠٠ = ٨٠٪ .

وبذلك تكون الأرباح المحققة التي ترحل إلى حـ / الأرباح والخسائر هي : ٤٠٠ ٠٠٠ ليرة ربح العقد × ٨٠٪ = ٣٢٠ ٠٠٠ ليرة .

وتكون الأرباح غير المحققة التي ترحل إلى حـ / احتياطي الأرباح المحجوزة هي: ٤٠٠ ٠٠٠ ليرة ربح العقد × ٢٠٪ = ٨٠ ٠٠٠ ليرة.

ثم يتم تصوير الحسابات الباقية والميزانية على النحو الآتي :

حـ / الأرباح والخسائر

		٣٢٠ ٠٠٠	من حـ / العقد (١٠٠)

حـ / احتياطي الأرباح المحجوزة

		٨٠ ٠٠٠	من حـ / العقد (١٠٠)

الميزانية في ٣١/ ١٢/ ١٩٨٣

٢٠٠ ٠٠٠	العقد (١٠٠)	٣٢٠ ٠٠٠	رصيد حـ / الأرباح والخسائر
٣٠٠ ٠٠٠	العميل	٨٠ ٠٠٠	احتياطي الأرباح المحجوزة

مثال ٢ : لبيان العناصر التفصيلية لحساب عقد المقاولة :

ظهرت المصروفات الآتية في حساب العقد رقم ٥٥٥ الخاص ببناء مدرسة ثانوية لحساب وزارة التربية وذلك في ٣١/ ١٢/ ١٩٨٣ :

	لـــيرة	
١ ـ مواد	٤٥٠ ٠٠٠	
٢ ـ اجور	٢٠٠ ٠٠٠	
٣ ـ مصروفات اخرى	٤٠ ٠٠٠	
٤ ـ مهمات وأدوات	١٠٠ ٠٠٠	تستهلك بواقع ١٠٪ سنوياً
٥ ـ آلات	٥٠٠ ٠٠٠	تستهلك بواقع ١٠٪ سنوياً

فاذا علمت : ـ

ان المقاول بدأ في تنفيذ العقد في اول يناير سنة ١٩٨٣ وأن قيمة العمليات المنفذة المعتمدة بلغت ٨٠٠٠٠٠ لـيرة والمبالـغ المرحلة من وزارة التـربية ٦٤٠ ٠٠٠ ليرة تعادل ٨٠٪ من قيمة العمل المنفذ المعتمد .

إن قيمة المواد غير المستعملة في ٣١/ ١٢ بالموقع	١٥٠ ٠٠٠ ليرة
وإن العمل التام غير المعتمد في ٣١/ ١٢	١٠٠ ٠٠٠ ليرة

فالمطلوب : ـ

تصوير حساب العقد رقم ٥٥٥ ، وحساب الأرباح والخسائر لبيان آثار العمليات السابقة على كل منها .

الحل

منه		حـ / العقد رقم ٥٥٥		له
	ليرة	تكاليف العقد خلال السنة		
	٤٥٠٠٠٠	مواد		
	٢٠٠٠٠٠	أجور		
	٤٠٠٠٠	مصروفات أخرى		
	١٠٠٠٠	استهلاك مهمات		
	٥٠٠٠٠	استهلاك الآلات		
٧٥٠٠٠٠				
				ارصدة آخر السنة
			١٥٠٠٠٠	مواد أولية
			٦٠٠٠٠٠	تكلفة الاعمال المنفذة .
٧٥٠٠٠٠			٧٥٠٠٠٠	
٦٠٠٠٠٠		تكلفة الأعمال المنفذة	١٠٠٠٠٠	(أعمال تامة غير معتمدة) رصيد ١٢/٣١
			٥٠٠٠٠٠	تكلفة الأعمال المنفذة المعتمدة .
٦٠٠٠٠٠			٦٠٠٠٠٠	

حساب العقد (٥٥٥) (تابع)

٥٠٠ ٠٠٠	تكلفة الأعمال المنفذة المعتمدة	٨٠٠ ٠٠٠	من حـ / العميل (وزارة التربية)
٣٠٠ ٠٠٠	ارباح العقد (٥٥٥)		
٨٠٠ ٠٠٠		٨٠٠ ٠٠٠	
٢٤٠ ٠٠٠	إلى حـ / الأرباح والخسائر (٣٠٠ ٠٠٠ ليرة × ٨٠٪)	٣٠٠ ٠٠٠	رصيد أرباح العقد
٦٠ ٠٠٠	إلى حـ/ احتياطي ارباح محجوزة (٣٠٠ ٠٠٠ ليرة × ٢٠٪)		
٣٠٠ ٠٠٠		٣٠٠ ٠٠٠	

حـ / الأرباح والخسائر

منه			له
		٢٤٠ ٠٠	من حـ / العقد رقم (٥٥٥)

حـ / احتياطي الأرباح المحجوزة

		٦٠ ٠٠٠	من حـ / العقد رقم (٥٥٥)

حـ / العميل (وزارة التربية)

٨٠٠ ٠٠٠	إلى حـ / العقد رقم (٥٥٥)	٦٤٠ ٠٠٠	من حـ / البنك (الأعمال المنفذة لمعتمدة) (٨٠٠ ٠٠٠ × ٨٠٪)
		١٦٠ ٠٠٠	رصيد
٨٠٠ ٠٠٠		٨٠٠ ٠٠٠	

	اصول		خصوم
	الميزانية العمومية		
	عقود تحت التنفيذ:	٦٠ ٠٠٠	احتياطي ارباح محجوزة (العقد رقم ٥٥٥)
١٠٠ ٠٠٠	عقد رقم ٥٥٥ (اعمال تامة غير معتمدة)		
١٥٠ ٠٠٠	مواد بالموقع		
١٦٠ ٠٠٠	العملاء (وزارة التربية)	٢٤٠ ٠٠٠	ارباح العقد رقم ٥٥٥
٤٥٠ ٠٠٠	آلات ٥٠٠ ٠٠٠ _ ٥٠ ٠٠٠		
٩٠ ٠٠٠	ادوات ومهمات ١٠٠ ٠٠٠ _ ١٠ ٠٠٠		

مثال ٣ : يتناول تحديد الربح المحقق والربح المرحل :

فيما يلي البيانات التي قدمتها إليك إحدى شركات المقاولات عن السنة المنتهية في ٣١/ ١٢/ ١٩٨٣ عن ثلاث عقود تتولى تنفيذها :

رقم العقد	قيمة الأعمال المنفذة والمعتمدة	تكاليف الأعمال المنفذة والتي اعتمدها العميل	المحصل من العميل عن الأعمال المنفذة المعتمدة
٢٠١	٤٠٠ ٠٠٠	٣٠٠ ٠٠٠	٣٠٠ ٠٠٠
٢٠٢	٦٠٠ ٠٠٠	٤٠٠ ٠٠٠	٤٨٠ ٠٠٠
٢٠٣	٨٠٠ ٠٠٠	٥٠٠ ٠٠٠	٧٢٠ ٠٠٠

المطلوب :

أولاً : تحديد ربح الأعمال المنفذة .

ثانياً : تحديد الربح المحقق والربح المرحل .

ثالثاً : تصوير كل من حساب الأرباح والخسائر وحساب احتياطي الأرباح المحجوزة .

الحل

الخطوة الأولى :

إعداد الجدولين الآتيين :

الأول: يبين أرباح كل عقد (قيمة الأعمال المنفذة المعتمدة ناقصاً تكاليف الأعمال المنفذة المعتمدة).

رقم العقد	قيمة الأعمال المنفذة المعتمدة	تكاليف الأعمال المنفذة المعتمدة	ربح الأعمال المنفذة المعتمدة
٢٠١	٤٠٠ ٠٠٠	٣٠٠ ٠٠٠	١٠٠ ٠٠٠
٢٠٢	٦٠٠ ٠٠٠	٤٠٠ ٠٠٠	٢٠٠ ٠٠٠
٢٠٣	٨٠٠ ٠٠٠	٥٠٠ ٠٠٠	٣٠٠ ٠٠٠

الثاني : ويبين المحصل من العميل عن الأعمال المنفذة المعتمدة ، وقيمة الأعمال المنفذة المعتمدة ، والنسبة بينهما . واستخدام هذه النسبة لتحديد كل من الربح المحقق والربح المرحل .

	١	٢	٣	٤	٥	٦
رقم العقد	المحصل من العميل	قيمة الأعمال المنفذة المعتمدة	نسبة ١ إلى ٢	ربح الأعمال المنفذة المعتمدة	الربح المحقق	الربح المرحل
٢٠١	٣٠٠ ٠٠٠	٤٠٠ ٠٠٠	٪٧٥	١٠٠ ٠٠٠	٧٥ ٠٠٠	٢٥ ٠٠٠
٢٠٢	٤٨٠ ٠٠٠	٦٠٠ ٠٠٠	٪٨٠	٢٠٠ ٠٠٠	١٦٠ ٠٠٠	٤٠ ٠٠٠
٢٠٣	٧٢٠ ٠٠٠	٨٠٠ ٠٠٠	٪٩٠	٣٠٠ ٠٠٠	٢٧٠ ٠٠٠	٣٠ ٠٠٠

الخطوة الثانية :

ويترتب على الخطوة الأولى أن يظهر كل من حـ / الأرباح والخسائر وحساب احتياطي الأرباح المرحلة عن السنة المنتهية في ٣١/ ١٢/ ٨٣ على النحو الآتي :

حـ / الأرباح والخسائر
عن السنة المنتهية في ٣١/ ١٢/ ١٩٨٣

٢٠١	من حـ / العقد	٧٥ ٠٠٠	
٢٠٢	من حـ / العقد	١٦٠ ٠٠٠	
٢٠٣	من حـ / العقد	٢٧٠ ٠٠٠	

حـ / احتياطي الأرباح المحجوزة

٢٠١	من حـ / العقد	٢٥ ٠٠٠	
٢٠٢	من حـ / العقد	٤٠ ٠٠٠	
٢٠٣	من حـ / العقد	٣٠ ٠٠٠	

مثال ٤ : شامل لحساب عقد المقاولة :

ظهرت الأرصدة الآتية في ميزانية احدى شركات المقاولات عن السنة المنتهية في ٣١/ ١٢/ ١٩٨١ بشأن العقد ١١١ :

الجانب المدين

ليرة

٢٥٠ ٠٠٠ اعمال تحت التنفيذ
١٢٠ ٠٠٠ مواد
٨٠ ٠٠٠ ادوات
٢٠ ٠٠٠ عقود من الباطن
٢٠٠ ٠٠٠ آلات تستهلك بمعدل ١٠٪ من الرصيد

الجانب الدائن

ليرة

٢٠ ٠٠٠ اجور مستحقة
١٠٠ ٠٠٠ احتياطي الارباح المحجوزة

وفي اثناء السنة التالية تمت العمليات الآتية بصدد تنفيذ هذا العقد :

		ليرة
أولاً ـ	مواد أرسلت للموقع وقيمتها :	٢٠٠ ٠٠٠ من الموردين
	أجور	٤٠ ٠٠٠
	مصاريف مختلفة	٣٠ ٠٠٠
	أدوات	٤٠ ٠٠٠ من المخازن
ثانياً ـ	بلغت المدفوعات الى العقود من الباطن :	١١٠ ٠٠٠ ليرة
	من رصيد تلك العقود وقدره ٢٢٠ ٠٠٠ ليرة	
ثالثاً ـ	أن هناك في نهاية السنة المالية :	
١ ـ	ان مواد باقية بالمصنع	٤٠ ٠٠٠
٢ ـ	مصاريف مستحقة قدرها	٥٠ ٠٠٠
رابعا ـ	تبلغ تكلفة الأعمال المنفذة المعتمدة حتى ٨٢/١٢/٣١	٦٥٠ ٠٠٠
	تبلغ قيمة الأعمال المنفذة المعتمدة	٨٠٠ ٠٠٠
	سدد العميل ما تبلغ نسبته ٨٠٪	
	يبلغ رصيد العميل في ١٩٨١/١٢/٣١	٣٠٠ ٠٠٠

فالمطلوب : ـ

تصوير حساب العقد ١١١ عن السنة المنتهية في ١٩٨١/١٢/٣١ .

الحل

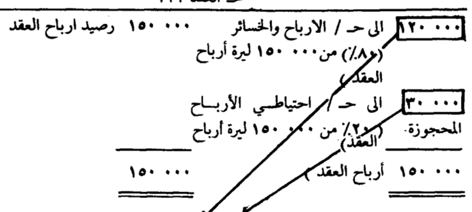
حـ / العقد ١١١

المبلغ	البيان (مدين)	المبلغ	البيان (دائن)
	أرصدة اول السنة		**ارصدة اول السنة :**
٢٥٠ ٠٠٠	اعمال تحت التنفيذ	٢٠ ٠٠٠	من حـ / اجور مستحقة
١٢٠ ٠٠٠	مواد بالموقع		
٨٠ ٠٠٠	عدد وأدوات بالموقع		
٢٠ ٠٠٠	عقود من الباطن		
٤٧٠ ٠٠٠			
	عمليات اثناء السنة		
٢٠٠ ٠٠٠	الى حـ / مخازن المواد		
٤٠ ٠٠٠	الى حـ / الأجور		
٣٠ ٠٠٠	الى حـ / مصروفات مختلفة		
٤٠ ٠٠٠	الى حـ / الأدوات		
١١٠ ٠٠٠	الى حـ / عقود من الباطن		
٢٠ ٠٠٠	الى حـ / استهلاك آلات		
٤٤٠ ٠٠٠			
	أرصدة آخر السنة		**أرصدة آخر السنة**
٥٠ ٠٠٠	الى حـ/مصروفات مستحقة	٤٠ ٠٠٠	مواد بالموقع
٥٠ ٠٠٠		٩٠٠ ٠٠٠	رصيد (تكلفة الأعمال المنفذة)
٩٦٠ ٠٠٠		٩٦٠ ٠٠٠	

المبلغ	البيان (مدين)	المبلغ	البيان (دائن)
٩٠٠ ٠٠٠	رصيد تكلفة الأعمال المنفذة	٦٥٠ ٠٠٠	تكلفة الأعمال المنفذة المعتمدة
		٢٥٠ ٠٠٠	تكلفة الأعمال غير المعتمدة رصيد يظهر في الميزانية
٩٠٠ ٠٠٠		٩٠٠ ٠٠٠	

المبلغ	البيان (مدين)	المبلغ	البيان (دائن)
٦٥٠ ٠٠٠	رصيد تكلفة الأعمال المنفذة المعتمدة	٨٠٠ ٠٠٠	من حـ / العميل (قيمة الأعمال المنفذة المعتمدة)
١٥٠ ٠٠٠	رصيد دائن (ارباح العقد)		
٨٠٠ ٠٠٠		٨٠٠ ٠٠٠	

حـ العقد ١١١



المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
١٢٠٠٠٠	الى حـ / الارباح والخسائر (٨٠٪ من ١٥٠٠٠٠ ليرة أرباح العقد)	١٥٠٠٠٠	رصيد ارباح العقد
٣٠٠٠٠	الى حـ / احتياطي الأرباح المحجوزة (٢٠٪ من ١٥٠٠٠٠ ليرة أرباح العقد)		
١٥٠٠٠٠	أرباح العقد	١٥٠٠٠٠	

ملاحظات على الحل

أولاً ـ بالنسبة للمرحلة الأولى من حساب العقد :

١ ـ ظهر في الجانب المدين من حساب العقد مبلغ ٤٧٠٠٠٠ ليرة يمثل رصيد أول السنة أي رصيد تكاليف العقد المرحلة من السنة السابقة وهي : الأعمال تحت التنفيذ ، والمواد والأدوات بالموقع والعقود من الباطن . كما ظهر في الجانب الدائن من حساب العقد مبلغ ٢٠٠٠٠ ليرة تمثل رصيد اول السنة الدائن .

٢ ـ ثم ظهر في الجانب المدين بعد ذلك عناصر التكاليف الخاصة بالسنة الحالية وتتضمن : ـ

٢٠٠٠٠٠	مواد أرسلت من المخازن الى الموقع
٤٠٠٠٠	أجور
٣٠٠٠٠	مصروفات مختلفة
٤٠٠٠٠	ادوات
١١٠٠٠٠	عقود من الباطن (المسدد)
٢٠٠٠٠	استهلاك آلات
٤٤٠٠٠٠	ليرة

٣ ـ ثم ظهرت بعد ذلك أرصدة آخر المدة في حساب العقد : ـ

في الجانب الدائن: لـــيرة ٤٠ ٠٠٠ مواد بالموقع (أي المواد المتبقية بالموقع عند الجرد في آخر السنة. وتظهر في جانب الأصول من الميزانية مع تكلفة الأعمال المنفذة غير المعتمدة للعقد ١١١)

في الجانب المدين: ٥٠ ٠٠٠ مصروفات مستحقة (اي المصروفات التي تخص العقد ولكنها لم تسدد بعد حتى آخر السنة). وتظهر مرة اخرى في جانب الخصوم من الميزانية تحت عنوان العقد ١١١

٤ ـ وقد ظهر رصيد المرحلة الأولى وقدره ٩٠٠ ٠٠٠ لـيرة تمثل تكلفة الأعمال المنفذة . وتتحدد بقيمة زيادة مجموع العناصر التي ظهرت في الجانب المدين على مجموع العناصر التي ظهرت في الجانب الدائن.
ويرحل هذا الرصيد الى الجانب المدين من حساب العقد ١١١ في المرحلة الثانية .

ثانياً ـ بالنسبة للمرحلة الثانية :

١ ـ يظهر في الجانب المدين من حساب العقد في مرحلته الثانية ٩٠٠ ٠٠٠ لـيرة تكلفة الأعمال المنفذة وهو رصيد المرحلة الأولى .

٢ ـ تقسم في الجانب الدائن من حساب العقد تكاليف الأعمال المنفذة وقيمتها ٩٠٠ ٠٠٠ ليرة الى قسمين :

أ) قسم يمثل تكلفة الأعمال المعتمدة المنفذة ويرحل الى المرحلة الثالثة من حساب العقد . ٦٥٠ ٠٠٠ ليرة

ب) قسم يمثل تكلفة الأعمال المنفذة غير المعتمدة ويظهر في جانب الأصول من الميزانية . ٢٥٠ ٠٠٠ ليرة

ثالثاً ـ بالنسبة للمرحلة الثالثة :

١ ـ يظهر في الجانب المدين من حساب العقد رصيد
تكلفة الاعمال المنفذة المعتمدة ٦٥٠ ٠٠٠ ليرة

٢ ـ يظهر في الجانب الدائن من حساب العقد ٨٠٠ ٠٠٠ ليرة
قيمة الأعمال المنفذة المعتمدة

٣ ـ ويظهر في الجانب المدين مبلغ ١٥٠ ٠٠٠ ليرة تمثل ربح المقاول الذي يمثل زيادة قيمة الأعمال المعتمدة على تكلفتها .

ويرحل هذا الربح الى الجانب الدائن من حساب العقد في المرحلة الرابعة .

رابعاً ـ بالنسبة للمرحلة الرابعة : ـ

١ ـ يظهر في الجانب الدائن من حساب العقد في هذه المرحلة الرصيد
الدائن للمرحلة الثالثة وهو يمثل أرباح العقد وقيمتها ١٥٠ ٠٠٠

٢ ـ يقسم ربح العقد إلى قسمين:

أ) ربح محقق يرحل إلى الجانب الدائن من حساب الأرباح والخسائر
(١٥٠,٠٠٠ × ٨٠٪) ١٢٠ ٠٠٠

ب) ربح غير محقق يرحل إلى الجانب الدائن من حساب احتياطي
الأرباح المحجوزة (١٥٠ ٠٠٠ × ٢٠٪) ٣٠ ٠٠٠

أي أن ربح العقد يقسم على أساس نسبة ما سدده العميل إلى المقاول من قيمة الأعمال المنفذة المعتمدة .

ونظراً لأن العميل قد سدد الى المقاول ٨٠٪ من قيمة الأعمال المنفذة المعتمدة فان ربح العقد يقسم بنسبة ٨٠ : ٢٠

وبذا يتحدد الربح المحقق على النحو الآتي : ـ

١٥٠ ٠٠٠×٨٠٪= ١٢٠ ٠٠٠ ليرة ربح محقق يرحل الى حساب الأرباح والخسائر

١٥٠ ٠٠٠ × ٢٠٪ = ٣٠ ٠٠٠ ليرة ربح غير محقق يرحل الى حساب احتياطي الارباح المحجوزة .

ويبدو واضحاً من الحساب أن حساب العقد ينقسم الى اربع مراحل:

المرحلة الأولى: لبيان مجموع تكاليف الأعمال المنفذة للعقد

ويظهر في الجانب المدين منه:

١ ـ ارصدة أول المدة: وتمثل عناصر تكاليف مرحلة من السنة السابقة.

٢ ـ تكاليف الأعمال المنفذة خلال السنة:

الأجور

المواد

الأدوات والمهمات

استهلاك الآلات

المصاريف النقدية

المصروفات المستحقة آخر العام

ويظهر في الجانب الدائن منه:

١ ـ أرصدة أول المدة: تمثل المصروفات المستحقة أول العام.

٢ ـ أرصدة آخر المدة: نتيجة الجرد في الموقع:

مواد

أدوات

٣ ـ رصيد الحساب: ويمثل تكاليف الأعمال المنفذة خلال السنة.

المرحلة الثانية: تقسيم تكاليف الأعمال المنفذة الى قسمين:

١ ـ تكاليف اعمال منفذة غير معتمدة. ويظهر رصيدها في جانب الأصول بالميزانية.

٢ ـ تكاليف أعمال منفذة معتمدة. وترحل الى المرحلة الثالثة من مراحل العقد.

المرحلة الثالثة: لتحديد ربح العقد:

وذلك بمقارنة تكاليف الأعمال المنفذة المعتمدة التي تظهر في الجانب المدين من حساب العقد في هذه المرحلة، مع قيمة تلك الأعمال التي يجعل حساب

العميل مديناً بها في الجانب الدائن من حساب العقد.

المرحلة الرابعة: تقسيم ارباح العقد الى ارباح محققة وأرباح محجوزة.

ويظهر في الجانب الدائن من حساب العقد في هذه المرحلة ربح العقد المرحل من المرحلة السابقة.

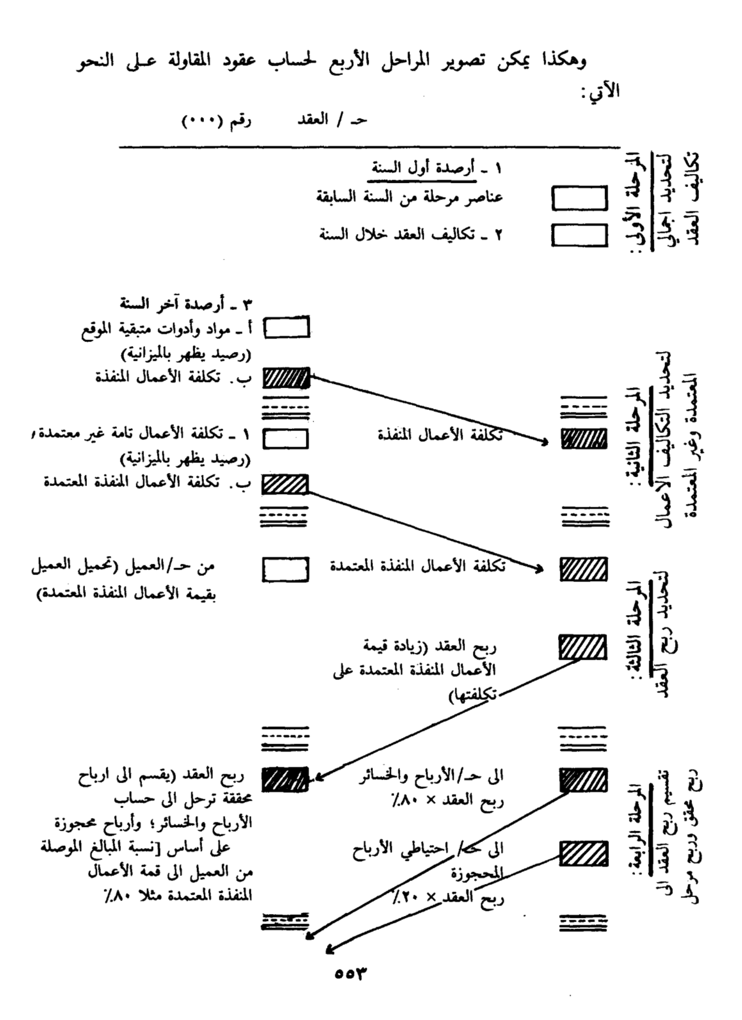
وفي الجانب الدائن يقسم ربح العقد الى قسمين:

١ - ربح محقق يرحل الى الجانب الدائن من حساب الأرباح والخسائر.

٢ - وربح محجوز يرحل الى حساب احتياطي الأرباح المحجوزة.

وتتحدد هذه النسبة على أساس نسبة المحصل من العميل الى قيمة الأعمال المنفذة المعتمدة.

وهكذا يمكن تصوير المراحل الأربع لحساب عقود المقاولة على النحو الآتي:



ويظهر كل من حساب الأرباح والخسائر وحساب الأرباح المحجوزة وحساب العميل والميزانية على النحو الآتي:

ح / الأرباح والخسائر

من ح / العقد رقم (٠٠٠)

ح / احتياطي الأرباح المحجوزة

من ح / العقد رقم (٠٠٠)

ح / العميل

إلى العقد رقم (٠٠٠) — من ح/ البنك

رصيد مدين (يظهر بالميزانية

الميزانية

العقد رقم (٠٠٠) — رصيد ح / الأرباح والخسائر

(ارصدة تظهر بحساب العقد) — احتياطي الأرباح المحجوزة

تكاليف الأعمال المنفذة غير المعتمدة — العقد (رقم (٠٠٠)

مواد

أدوات

ح / العميل

ح / البنك

أسئلة نظرية

١ ـ أذكر أهم الخصائص التي تتميز بها عقود المقاولات طويلة الأجل .

٢ ـ « عند قياس الربح في أوامر الانتاج طويلة الأجل (عقود المقاولات) لا يمكن تطبيق «قاعدة الاستحقاق».

إشرح .

٣ ـ يتم إعداد حساب العقد على أربع مراحل ، تحقيق كل مرحلة غرضاً معيناً .

إشرح .

٤ ـ أذكر العناصر الرئيسية التي تظهر في الميزانية لشركات المقاولات .

تمارين

تمرين ١ :

ظهرت الأرصدة الآتية في ميزانية إحدى شركات المقاولات عن السنة المنتهية في **١٩٨٣/١٢/٣١ بشأن العقد ٦٥٤ :**

الجانب المدين		**الجانب الدائن**	
لـيرة		لـيرة	
٢٢٠ ٠٠٠	أعمال تحت التنفيذ	١٠ ٠٠٠	أجور مستحقة
١٥٠ ٠٠٠	مواد	١١٠ ٠٠٠	احتياطي الأرباح المحجوزة
١٠٠ ٠٠٠	أدوات		
١٠٠ ٠٠٠	آلات تستهلك بمعدل ٢٠٪ من الرصيد		

وفي أثناء المدة التالية تمت العمليات الآتية بصدد تنفيذ هذا العقد:

	لـيرة
أولاً ـ **مواد أرسلت للموقع وقيمتها:**	١٥٠ ٠٠٠ من الموردين
أجور	٨٠ ٠٠٠
مصاريف مختلفة	٥٠ ٠٠٠
أدوات	٤٠ ٠٠٠ من المخازن
ثانياً ـ **بلغت المدفوعات إلى العقود من الباطن** من رصيد تلك العقود الذي يبلغ ٢٠٠ ٠٠٠ ليرة	١٠٠ ٠٠٠
ثالثاً ـ **ان هناك في نهاية السنة المالية:**	
١ ـإن المواد الباقية بالمصنع	٦٠ ٠٠٠
٢ ـمصاريف مستحقة قدرها	٣٠ ٠٠٠
رابعاً ـ **تبلغ تكلفة الأعمال المنفذة المعتمدة حتى ٣١/ ١٢/ ٨٣**	٧٠٠ ٠٠٠
تبلغ قيمة الأعمال المنفذة المعتمدة	٩٠٠ ٠٠٠
سدد العميل ما تبلغ نسبته ٧٥٪ منها.	
يبلغ رصيد العميل في ١٩٨٢/١٢/٣١	٢٠٠ ٠٠٠

فالمطلوب :

تصوير حساب العقد ٦٥٤ عن السنة المنتهية في ١٩٨٣/١٢/٣١ .

تمرين ٢ :

فيما يلي بعض الأرصدة التي ظهرت بالميزانية العمومية لشركة النصر للمقاولات وذلك في ١/ ١/ ١٩٨٢ حيث كان نشاط الشركة خلال تلك السنة يقتصر على العقد رقم ٣٣٣ الخاص بانشاء نفق لحساب وزارة الأشغال :

٢٠٠ ٠٠٠	آلات (بعد الاستهلاك)	٦٠ ٠٠٠	احتياطي ارباح محجوزة
٥٠ ٠٠٠	اعمال تحت التنفيذ للعقد (٣٣٣)		
٣٠ ٠٠٠	مواد بموقع العقد (٣٣٣)		
٢٠ ٠٠٠	ادوات بموقع العقد (٣٣٣)		
٣٠٠ ٠٠٠	وزارة الاشغال ـ العملاء	٣٠ ٠٠٠	مصروفات مستحقة خاصة بالعقد ٣٣٣
١٠ ٠٠٠	عقود من الباطن		

فاذا علمت :

أولاً : ان الآلات الظاهرة في الميزانية تستخدم بالكامل في عمليات العقد (٣٣٣) وانها تستهلك باتباع طريقة القسط المتناقص بمعدل قدره ١٠٪ سنوياً من الرصيد .

ثانياً : قامت المنشأة بالعمليات الآتية اثناء السنة المنتهية في ٣١/ ١٢/ ١٩٨٣ :

١) ارسلت مواد من المخازن الى الموقع بلغت قيمتها ١٠٥ ٠٠٠ ليرة .
٢) بلغت الأجور المسددة ٢٠٠٠٠٠ ليرة والمصروفات المدفوعة ٥٠ ٠٠٠ ليرة.
٣) ارسلت ادوات الى موقع العقد قيمتها ٤٠ ٠٠٠ ليرة .
٤) بلغت المبالغ المسددة للمقاولين من الباطن ١٠٠ ٠٠٠ ليرة .

وفي نهاية السنة وجد عند الجرد ما يلي :

ـ اجور مستحقة	٢٥ ٠٠٠ ليرة
ـ المواد المتبقية	١٥ ٠٠٠ ليرة
ـ الادوات المتبقية	٥ ٠٠٠ ليرة

- وبلغت تكلفة الأعمال المعتمدة حتى نهاية السنة ٠٠٠ ٤٠٠ ليرة، وتبلغ قيمتها حسب العقد ٠٠٠ ٦٠٠ ليرة، قام العميل بسداد ٨٠٪ من قيمتها.

والمطلوب : -

تصوير الحسابات الآتية لبيان أثر العمليات السابقة عليها عن السنة المنتهية في ١٩٨٢/١٢/٣١ :

١ - حساب العقد ٣٣٣ .

٢ - حساب الأرباح والخسائر .

٣ - حساب احتياطي الأرباح المحجوزة .

٤ - حساب العميل - وزارة الاشغال .

٥ - الميزانية في ١٩٨٢/١٢/٣١ .

تمرين ٣ :

قدمت اليك شركة المقاولون العرب البيانات الآتية عن العقد (٢٠٠) عن السنة المنتهية في ١٩٨٣/١٢/٣١ وهو العقد الذي بدأت الشركة تنفيذه في ١٩٨٣/٧/١ :

- تكاليف الأعمال المنفذة	٠٠٠ ٨٠٠
- تكلفة الأعمال المنفذة المعتمدة	٠٠٠ ٦٠٠
- قيمة الأعمال المنفذة المعتمدة طبقاً للمستخلصات	٠٠٠ ٩٠٠
- ما حصلته الشركة من العميل عن قيمة الأعمال المنفذةالمعتمدة	٠٠٠ ٧٢٠

والمطلوب : تصوير الحسابات الآتية عن السنة المنتهية في ١٩٨٣/١٢/٣١

١ - حساب العقد ٢٠٠ .

٢ - حساب الأرباح والخسائر عن السنة المنتهية في ١٩٨٣/١٢/٣١

٣ - حساب احتياطي الارباح المحجوزة .

٤ - الميزانية في ١٩٨٣/١٢/٣١

تمرين ٤ :

فيما يلي البيانات التي قدمتها إليك إحدى الشركات المقاولات عن السنة المنتهية في ٣١/١٢/٨٣ عن ثلاث عقود تتولى تنفيذها :

رقم العقد	قيمة الأعمال المنفذة والمعتمدة	تكاليف الأعمال المنفذة التي اعتمدها العميل	المحصل من العميل عن الأعمال المنفذة المعتمدة
٢٠٤	٥٠٠ ٠٠٠	٤٠٠ ٠٠٠	٤٠٠ ٠٠٠
٢٠٥	٥٠٠ ٠٠٠	٣٠٠ ٠٠٠	٤٥٠ ٠٠٠
٢٠٦	٧٥٠ ٠٠٠	٤٥٠ ٠٠٠	٦٠٠ ٠٠٠

والمطلوب :

أولاً : تحديد ربح الأعمال المنفذة

ثانياً : تحديد الربح المحقق والربح المرحل

ثالثاً : تصوير كل من حساب الأرباح والخسائر وحساب إحتياطي الأرباح المحجوزة .

تمرين ٥ :

فيما يلي البيانات التي قدمتها إليك الشركة المتحدة للمقاولات عن السنة المنتهية في ٣١/ ١٢/ ١٩٨٣ عن ثلاث عقود تتولى تنفيذها :

رقم العقد	تكاليف الأعمال المنفذة	قيمة الأعمال المنفذة المعتمدة	تكاليف الأعمال المنفذة المعتمدة	ربح الأعمال المنفذة المعتمدة	المحصل من العميل عن الأعمال المنفذة المعتمدة
٢٠٧	٧٥٠ ٠٠٠	٦٠٠ ٠٠٠	٤٠٠ ٠٠٠	٢٠٠ ٠٠٠	٤٥٠ ٠٠٠
٢٠٨	٦٥٠ ٠٠٠	٥٠٠ ٠٠٠	٢٠٠ ٠٠٠	٣٠٠ ٠٠٠	٤٠٠ ٠٠٠
٢٠٩	٩٥٠ ٠٠٠	٧٥٠ ٠٠٠	٣٥٠ ٠٠٠	٤٠٠ ٠٠٠	٦٠٠ ٠٠٠

والمطلوب :

أولاً : تحديد الربح المرحل والمحقق .

ثانياً : تصوير كل من حساب الأرباح والخسائر وحساب احتياطي الأرباح المحجوزة .

تمرين ٦ :

ظهرت المصروفات الآتية في حساب العقد رقم ٤٤٤ الخاص ببناء مستشفى لحساب وزارة الصحة وذلك في ١٩٨١/١٢/٣١ : -

	ليرة :
١ - مواد	٣٥٠ ٠٠٠
٢ - أجور	٢٥٠ ٠٠٠
٣ - مصروفات أخرى	٥٠ ٠٠٠
٤ - آلات	٦٠٠ ٠٠٠
٥ - أدوات	٦٠ ٠٠٠

فإذا علمت: ـ

ان المقاول بدأ في تنفيذ العقد في أول يناير سنة ١٩٨١ وأن قيمة الأعمال المنفذة المعتمدة ٩٠٠ ٠٠٠ ليرة والمبالغ المسددة من وزارة الصحة ٧٢٠ ٠٠٠ ليرة.

ان قيمة المواد غير المستعملة في ١٢/٣١	**٥٠ ٠٠٠ ليرة**
وان قيمة الأدوات المتبقية في ١٢/٣١	**٢٠ ٠٠٠ ليرة**
وان العمل التام غير المعتمد في ١٢/٣١	**١٠٠ ٠٠٠ ليرة**
تستهلك الآلات بنسبة تعادل	**٪١٠**

فالمطلوب: ـ

تصوير الحسابات والقوائم الآتية: ـ

١ ـ حـ / العقد ٤٤٤

٢ ـ حـ / الأرباح والخسائر عن السنة المنتهية في ١٩٨١/١٢/٣١.

٣ ـ حـ / احتياطي الأرباح المحجوزة.

٤ ـ حـ / وزارة الصحة.

٥ ـ الميزانية في ١٩٨١/١٢/٣١.

الفصل الخامس عشر

البيع بالتقسيط

يعتبر البيع بالتقسيط من مظاهر الحياة الاقتصادية في العصر الحاضر وقد انتشر هذا النظام في كثير من أنواع النشاط منها أثاث المنازل والأجهزة الكهربائية والسيارات. ولقد أدى استخدام هذا النظام إلى زيادة حجم الإنتاج والتسويق في هذه الصناعات إلى حد لم يكن من المستطاع تحقيقه في ظل نظام البيع النقدي.

ويتطلب البيع بالتقسيط معالجة خاصة منها تسجيل تلك العمليات ، والرقابة عليها، وأهمها مقابلة التكاليف بالايرادات .

بعض خصائص المبيعات بالتقسيط : -

تتناول عمليات البيع بالتقسيط الأموال المنقولة والثابتة والخدمات حيث يقوم المشتري بسداد ثمنها على أقساط تمتد الى عدد من الأشهر أو السنوات .

وقد يتضمن عقد البيع قيام المشتري بسداد دفعة مقدمة يمكن ان تسمى مقدم الثمن .

ونظراً لأن البائع ينتظر وقتاً طويلاً حتى يتم تحصيل ثمن البيع بالكامل ، فقد جرت العادة على قيامه باحتساب فائدة على الرصيد غير المسدد، وعلى اضافة بعض المصروفات الى ثمن البيع النقدي.

ونظراً للخطر الذي يتعرض له البائع بسبب عدم قيام المشتري بالوفاء ببعض الأقساط بعد استلامه البضاعة أو السلعة المباعة فان عقد البيع يتضمن نصاً يقضي بحق البائع في استرداد السلعة المباعة من المشتري في حالة توقفه عن السداد .

ويطرأ عادة نقص على قيمة السلع المباعة بسبب الاستهلاك أو غيره من العوامل الى الحد الذي يجعل قيمة السلعة أقل من رصيد الأقساط المستحقة على العميل . لهذا جرت العادة على أن يحصل البائع على دفعة كمقدم للثمن لتغطية الخسائر التي تطرأ على قيمة السلع المباعة . فعند بيع سيارة بالتقسيط فان قيمتها السوقية في نهاية السنة الأولى قد تكون اقل من الرصيد الباقي المستحق من أقساط بسبب الاستعمال أو بسبب القدم والتطورات التكنولوجية . لهذا جرت عادة شركات السيارات على الحصول على مقدم للثمن يسمح عند اضافته الى قسط السنة الأولى بما يؤمنها عند استرداد السيارة المباعة من مخاطر نقص قيمتها عن قيمة الأقساط المستحقة على المشترى.

ولما كانت عمليات البيع بالتقسيط تحمل البائع بعض نفقات أهمها نفقات التحصيل وهي نفقات لا يتحملها البائع في حالة البيع نقداً، فقد جرت العادة على اضافة قيمة هذه المصروفات الى قيمة السلعة المباعة بالتقسيط.

طرق تحديد أرباح المبيعات بالتقسيط : -

الهدف الرئيسي في معالجة البيع بالتقسيط من الناحية المحاسبية هو محاولة تحقيق مبدأ مقابلة التكاليف بالايرادات .

وقد كانت هناك ثلاث مفاهيم أو طرق لمعالجة هذه المشكلة : -

١ - المفهوم الأول ويقضي بإثبات مجمل الربح عند إتمام عمليات البيع.
٢ - المفهوم الثاني ويقضي باتباع طريقة استرداد التكلفة .
٣ - المفهوم الثالث ويقضي باثبات مجمل الربح عن طريق استخدام طريقة الأقساط .

ونتناول فيما يلي شرح هذه المفاهيم : -

المفهوم الأول : تحقق مجمل الربح عند البيع : -

ووفقاً لهذا المفهوم تعالج عمليات البيع بالتقسيط بنفس الطريقة التي يعالج بها

البيع الآجل . وعندئذ يتحقق مجمل الربح بالطريقة التقليدية ويتمثل في زيادة ثمن البيع على تكلفة البيع وفي هذه الحالة تجري القيود اليومية الآتية : -

... من حـ / عملاء عقود البيع بالتقسيط

... الى حـ / المبيعات بالتقسيط

وعند اتباع طريقة الجرد المستمر فانه ينبغي تحويل تكلفة السلعة المباعة من حساب المخزون الى حساب تكلفة المبيعات بالتقسيط ، وذلك باثبات القيد الآتي :

... من حـ / تكلفة المبيعات بالتقسيط

... الى حـ / المخزون

والنقد الذي يوجه الى هذه الطريقة هو انها لا تأخذ في الاعتبار حق البائع في استرداد السلعة المباعة .

المفهوم الثانى : طريقة استرداد التكلفة :

وفي ظل هذه الطريقة لا يعتبر الربح قد تحقق حتى يتم قيام البائع بتحصيل تكلفة السلعة المباعة .

أي أنه بعد قيام البائع باسترداد تكلفة السلعة المباعة ، فان ما يحصل عن أقساط بعد ذلك يمثل الربح .

غير أن هذه الطريقة لا تتبع في الحياة العملية اذ انها تؤدي الى تأجيل تحقيق الربح حتى يتم استرداد تكلفة السلعة المباعة.

المفهوم الثالث : تحقق مجمل الربح باستخدام طريقة الأقساط :

وتقوم هذه الطريقة على أساس اعتبار أن مجمل الربح يتحقق خلال فترة العقد على أساس المتحصلات النقدية أي ان العبرة تكون بالمتحصلات من العملاء .

وبعبارة أخرى تستخدم في هذه الحالة القاعدة النقدية بدلاً من قاعدة الاستحقاق وتؤكد هذه الطريقة على المتحصل من العملاء كأساس لتحقق مجمل الربح وتؤدي الى احلال القاعدة النقدية المعدلة محل قاعدة الاستحقاق.

ويطلق على هذه الطريقة طريقة الاقساط المحاسبية ، وهي الطريقة التي يجري العمل على أتباعها في الحياة العملية ،ونتناولها بالتفصيل في هذا المقام .

طريقة الاقساط المحاسبية :

وتقضي هذه الطريقة باعتبار أن كل مبلغ يحصل يتضمن عنصرين : -

الأول: جزء من تكلفة السلعة المباعة.
والثاني: جزء من مجمل الربح الذي يتحقق نتيجة التحصيل.

ونتناول فيما يلي معالجة عمليات البيع بالتقسيط على ضوء البيانـات الآتية التي قدمتها احدى المنشآت عن مبيعاتها بالتقسيط في سنة ١٩٨٣ .

١ ـ المبيعات بالتقسيط	٣٠٠ ٠٠٠ ليرة
٢ ـ تكلفة المبيعات	٢١٠ ٠٠٠ ليرة
٣ ـ مجمل الربح بنسبة ٣٠٪	٩٠ ٠٠٠ ليرة
٤ ـ القسط المحصل في نهاية السنة	١٠٠ ٠٠٠ ليرة

في هذه الحالة يتم معالجة تلك العمليات بالقيود الآتية :

١ ـ المبيعات الآجلة :

٣٠٠ ٠٠٠		من حـ / عقود البيع بالتقسيط لسنة ٨٣
	٣٠٠ ٠٠٠	الى حـ / المبيعات بالتقسيط .

٢ ـ تكلفة المبيعات :

٢١٠ ٠٠٠		من حـ / تكلفة المبيعات بالتقسيط لسنة ٨٣
	٢١٠ ٠٠٠	الى حـ / المخزون .

٣ ـ تحصيل القسط :

١٠٠ ٠٠٠		من حـ / البنك
	١٠٠ ٠٠٠	الى حـ / عقود البيع بالتقسيط لسنة ٨٣

٤ ـ التسويات :

٣٠٠ ٠٠٠		من حـ / المبيعات بالتقسيط لسنة ٨٣
		الى مذكورين .
	٢١٠ ٠٠٠	حـ / تكلفة المبيعات بالتقسيط لسنة ٨٣
	٩٠ ٠٠٠	حـ / مجمل الربح المؤجل لسنة ٨٣

٥ ـ الربح المحقق :

٣٠ ٠٠٠		من حـ / مجمل الربح المؤجل لسنة ٨٣
	٣٠ ٠٠٠	الى حـ / مجمل الربح المحقق عن مبيعات بالتقسيط سنة ٨٣
		(القسط ١٠٠ ٠٠٠ ليرة × ٣٠٪ = ٣٠ ٠٠٠ ليرة)

٦ ـ ترحيل مجمل الربح المحقق الى حساب الأرباح والخسائر :

٣٠ ٠٠٠		من حـ / مجمل الربح المحقق عن المبيعات بالتقسيط لسنة ٨٣
	٣٠ ٠٠٠	الى حـ / الأرباح والخسائر .

وعند ترحيل هذه القيود الى الحسابات الخاصة بها بدفتر الاستاذ فانها تظهر على الصورة الآتية :

حـ / عقود البيع بالتقسيط لسنة ٨٣

٣٠٠ ٠٠٠	الى حـ / المبيعات بالتقسيط لسنة ٨٣	١٠٠ ٠٠٠	من حـ / البنك
		٢٠٠ ٠٠٠	رصيد مدين (يظهر بالميزانية)
٣٠٠ ٠٠٠		٣٠٠ ٠٠٠	

حـ / المبيعات بالتقسيط لسنة ٨٣

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
٣٠٠ ٠٠٠	الى مذكورين	٣٠٠ ٠٠٠	من حـ / عقود البيع بالتقسيط سنة ٨٣
٢١٠ ٠٠٠	حـ / تكلفة المبيعات بالتقسيط سنة ٨٣		
٩٠ ٠٠٠	حـ / مجمل الربح المؤجل سنة ٨٣		

حـ/ تكلفة المبيعات بالتقسيط لسنة ١٩٨٣

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
٢١٠ ٠٠٠	إلى حـ/ المخزون	٢١٠ ٠٠٠	من حـ/ المبيعات بالتقسيط لسنة ٨٣

حـ / المخزون

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
		٢١٠ ٠٠٠	من حـ / تكلفة المبيعات بالتقسيط سنة ٨٣

حـ / البنك

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
١٠٠ ٠٠٠	إلى حـ/ عقود البيع بالتقسيط سنة ٨٣		

حـ / مجمل الربح المؤجل عن مبيعات بالتقسيط لسنة ٨٣

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
٣٠ ٠٠٠	الرحـ / مجمل الربح المحقق عن المبيعات بالتقسيط لسنة ٨٣	٩٠ ٠٠٠	من حـ / مبيعات بالتقسيط سنة ٨٣
٦٠ ٠٠٠	رصيد دائن (يظهر بالميزانية)		
٩٠ ٠٠٠		٩٠ ٠٠٠	

حـ / مجمل الربح المحقق عن مبيعات بالتقسيط لسنة ٨٣

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
٣٠ ٠٠٠	الى حـ / الأرباح والخسائر	٣٠ ٠٠٠	من حـ / مجمل الربح المؤجل عن المبيعات بالتقسيط لسنة ٨٣

حـ / الأرباح والخسائر عن السنة المنتهية في ٣١/ ١٢/ ٨٣

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
		٣٠ ٠٠٠	من حـ / مجمل الربح المحقق عر المبيعات بالتقسيط لسنة ٨٣

الميزانية في ٣١/ ١٢/ ١٩٨٣

	الأصول المتداولة		
٢٠٠ ٠٠٠	عقود البيع بالتقسيط لسنة ٨٣	٦٠ ٠٠٠	مجمل الربح المؤجل عن مبيعات بالتقسيط لسنة ٨٣ .

واذا افترضنا ان المنشأة في مثالنا السابق قد حصلت الأقساط المستحقة في السنوات الثلاثة التالية ، فاننا نجعل حساب البنك مديناً وحساب عقود المبيعات بالتقسيط لسنة ٨٣ دائناً بقيمة القسط المحصل وتحقق المنشأة ربحاً بنسبة ٣٠٪ من القسط المحصل .

ونتناول فيما يلي الآثار المترتبة على تحصيل تلك الأقساط على الحسابات الرئيسية خلال الثلاث السنوات .

حـ / عقود المبيعات بالتقسيط لسنة ٨٣

٣٠٠ ٠٠٠	الى حـ / مبيعات بالتقسيط لسنة ٨٣ في ١/ ١/ ٨٣	١٠٠ ٠٠٠	من حـ / البنك ٣١/ ١٢/ ٨٣
		٢٠٠ ٠٠٠	رصيد مدين (الميزانية) ٣١/ ١٢/ ٨٣
٣٠٠ ٠٠٠		٣٠٠ ٠٠٠	
٢٠٠ ٠٠٠	رصيد مدين ١/ ١/ ٨٤	١٠٠ ٠٠٠	من حـ / البنك ٣١/ ١٢/ ٨٤
		١٠٠ ٠٠٠	رصيد مدين (الميزانية) ٣١/ ١٢/ ٨٤
٢٠٠ ٠٠٠		٢٠٠ ٠٠٠	
١٠٠ ٠٠٠	رصيد مدين ١/ ١/ ٨٥	١٠٠ ٠٠٠	من حـ/ البنك ٣١/ ١٢/ ٨٥

حـ / مجمل الربح المؤجل عن مبيعات بالتقسيط لسنة ٨٣

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
٣٠ ٠٠٠	الى حـ / مجمل الربح المحقق عن المبيعات بالتقسيط لسنة ٨٣	٩٠ ٠٠٠	من حـ/ مبيعات بالتقسيط لسنة ٨٣ ٣١/١٢/٨٣
٦٠ ٠٠٠	رصيد دائن (للميزانية) ٣١/١٢/٨٣		
٩٠ ٠٠٠		٩٠ ٠٠٠	
٣٠ ٠٠٠	الى حـ / مجمل الربح المحقق عن المبيعات بالتقسيط لسنة ٨٣	٦٠ ٠٠٠	رصيد دائن ١/١/٨٤
٣٠ ٠٠٠	رصيد دائن ٣١/١٢/٨٤		
٦٠ ٠٠٠		٦٠ ٠٠٠	
٣٠ ٠٠٠	الى حـ / مجمل الربح المحقق عن المبيعات بالتقسيط لسنة ٨٣	٣٠ ٠٠٠	رصيد دائن ١/١/٨٥

حـ / الربح المحقق عن المبيعات بالتقسيط لسنة ٨٣

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
٣٠ ٠٠٠	الى حـ / الارباح والخسائر ٣١/١٢/٨٣	٣٠ ٠٠٠	من حـ / مجمل الربح المؤجل للمبيعات بالتقسيط لسنة ٨٣ في ٣١/١٢/٨٣
٣٠ ٠٠٠	الى حـ / الأرباح والخسائر ٣١/١٢/٨٤	٣٠ ٠٠٠	من حـ / مجمل الربح المؤجل للمبيعات بالتقسيط لسنة ٨٣ في ٣١/١٢/٨٤
٣٠ ٠٠٠	الى حـ / الأرباح والخسائر ٣١/١٢/٨٥	٣٠ ٠٠٠	من حـ / مجمل الربح المؤجل للمبيعات بالتقسيط لسنة ٨٣ في ٣١/١٢/٨٥

حـ / الأرباح والخسائر عن السنة المنتهية في ٣١/ ١٢/ ٨٣

٣٠ ٠٠٠	من حـ / الربح المحقق عن مبيعات بالتقسيط لسنة ٨٣

حـ / الأرباح والخسائر عن السنة المنتهية في ٣١/ ١٢/ ٨٤

٣٠ ٠٠٠	من حـ / الربح المحقق عن مبيعات بالتقسيط لسنة ٨٣

حـ / الأرباح والخسائر عن السنة المنتهية في ٣١/ ١٢/ ٨٥

٣٠ ٠٠٠	من حـ / الربح المحقق عن مبيعات بالتقسيط لسنة ٨٣

الميزانية في ٣١/ ١٢/ ٨٣

	الأصول المتداولة		
٢٠٠ ٠٠٠	عقود المبيعات بالتقسيط لسنة ٨٣	٦٠ ٠٠٠	مجمل الربح المؤجل من مبيعات بالتقسيط لسنة ٨٣

الميزانية في ٣١/ ١٢/ ٨٤

	الأصول المتداولة:		
١٠٠ ٠٠٠	عقود المبيعات بالتقسيط لسنة ٨٣	٣٠ ٠٠٠	مجمل الربح المؤجل من مبيعات بالتقسيط لسنة ٨٣

الميزانية في ٣١/ ١٢/ ٨٥

	الاصول المتداولة		
٠٠٠	عقود المبيعات بالتقسيط لسنة ٨٣	٠٠٠	مجمل الربح المؤجل من مبيعات بالتقسيط لسنة ٨٣

مثال آخر:

تتخصص إحدى المنشآت اللبنانية في أجهزة الفيديو بالتقسيط. وفيما يلي البيانات التي قدمتها إليك المنشأة بشأن مبيعاتها بالتقسيط خلال السنة المنتهية في ٣١/١٢/٨٣ (نطلق عليها السنة الأولى):

ـ المبيعات	٥٠ ٠٠٠
ـ تكلفة المبيعات	٤٠ ٠٠٠
ـ مجمل الربح بنسبة ٢٠٪	١٠ ٠٠٠
ـ الأقساط المحصلة فعلاً طبقاً لعقود البيع بالتقسيط:	
في نهاية السنة الأولى ١٩٨٣	٢٠ ٠٠٠
في نهاية السنة الثانية ١٩٨٤	١٠ ٠٠٠
في نهاية السنة الثالثة ١٩٨٥	١٠ ٠٠٠
في نهاية السنة الرابعة ١٩٨٦	١٠ ٠٠٠

والمطلوب:

١ ـ تصوير حساب مجمل الربح المؤجل من مبيعات بالتقسيط لسنة ١٩٨٣.
٢ ـ تصوير حساب مجمل الربح المحقق من مبيعات بالتقسيط لسنة ١٩٨٣.
٣ ـ حساب الأرباح والخسائر عن كل سنة من السنوات الأربع.
٤ ـ الميزانية في نهاية كل سنة من تلك السنوات.

في هذه الحالة يتم تصوير تلك الحسابات على الصورة الآتية:

حـ / مجمل الربح المؤجل عن مبيعات بالتقسيط لسنة ١٩٨٣

٤ ٠٠٠	الى حـ / مجمل الربح المحقق عن مبيعات بالتقسيط لسنة ٨٣ ٨٣/١٢/٣١	١٠ ٠٠٠	عن حـ / المبيعات بالتقسيط ٨٣/١/١
٦ ٠٠٠	رصيد دائن ٨٣/١٢/٣١		
١٠ ٠٠٠		١٠ ٠٠٠	
٢ ٠٠٠	الى حـ / مجمل الربح المحقق عن مبيعات بالتقسيط لسنة ٨٣ ٨٤/١٢/٣١	٦ ٠٠٠	رصيد دائن ٨٤/١/١
٤ ٠٠٠	رصيد دائن ٨٤/١٢/٣١		
٦ ٠٠٠		٦ ٠٠٠	
٢ ٠٠٠	الى حـ / مجمل الربح المحقق عن مبيعات بالتقسيط لسنة ٨٣ ٨٥/١٢/٣١	٤ ٠٠٠	رصيد دائن ٨٥/١/١
٢ ٠٠٠	رصيد دائن ٨٥/١٢/٣١		
٤ ٠٠٠		٤ ٠٠٠	
٢ ٠٠٠	الى حـ / مجمل الربح المحقق عن مبيعات بالتقسيط لسنة ٨٣ ٨٦/١٢/٣١	٢ ٠٠٠	رصيد دائن ٨٦/١٢/١
٢ ٠٠٠		٢ ٠٠٠	

حـ / مجمل الربح المحقق عن مبيعات بالتقسيط لسنة ١٩٨٣

٤٠٠٠	إلى حـ/ الأرباح والخسائر ٨٣/١٢/٣١	٤٠٠٠	من حـ / مجمل الربح المؤجل للمبيعات بالتقسيط لسنة ٨٣ ٨٣/١٢/٣١
٢٠٠٠	إلى حـ/ الأرباح والخسائر ٨٤/١٢/٣١	٢٠٠٠	من حـ / مجمل الربح المؤجل للمبيعات بالتقسيط لسنة ٨٣ ٨٤/١٢/٣١
٢٠٠٠	إلى حـ/ الأرباح والخسائر ٨٥/١٢/٣١	٢٠٠٠	من حـ / مجمل الربح المؤجل للمبيعات بالتقسيط لسنة ٨٣ ٨٥/١٢/٣١
٢٠٠٠	الى حـ / ارباح وخسائر ٨٦/١٢/٣١	٢٠٠٠	من حـ / مجمل الربح المؤجل للمبيعات بالتقسيط لسنة ٨٣ ٨٦/١٢/٣١

حـ / الارباح والخسائر عن السنة المنتهية في ٣١/ ١٢/ ١٩٨٣

٤٠٠٠	من حـ / الربح المحقق عن مبيعات بالتقسيط لسنة ٨٣

حـ / الأرباح والخسائر عن السنة المنتهية في ٣١/ ١٢/ ٨٤

٢٠٠٠	من حـ / الربح المحقق عن مبيعات بالتقسيط لسنة ٨٣

حـ / الأرباح والخسائر عن السنة المنتهية في ٣١/ ١٢/ ٨٥

		٢٠٠٠	من حـ / الربح المحقق عن مبيعات بالتقسيط لسنة ٨٣

حـ / الأرباح والخسائر عن السنة المنتهية في ٣١/ ١٢/ ٨٦

		٢٠٠٠	من حـ / الربح المحقق عن مبيعات بالتقسيط لسنة ٨٣

الميزانية في ٣١/ ١٢/ ١٩٨٣

٣٠٠٠٠	عقود بيع بالتقسيط لسنة ٨٣	٦٠٠٠	مجمل الربح المؤجل عن مبيعات بالتقسيط لسنة ٨٣

الميزانية في ٣١/ ١٢/ ١٩٨٤

٢٠٠٠٠	عقود بيع بالتقسيط لسنة ٨٣	٤٠٠٠	مجمل الربح المؤجل عن مبيعات بالتقسيط لسنة ٨٣

الميزانية في ٣١/ ١٢/ ١٩٨٥

١٠٠٠٠	عقود بيع بالتقسيط لسنة ٨٣	٢٠٠٠	مجمل الربح المؤجل عن مبيعات بالتقسيط لسنة ٨٣

الميزانية في ٣١/ ١٢/ ٨٦

—	عقود بيع بالتقسيط لسنة ٨٣	—	مجمل الربح المؤجل عن مبيعات بالتقسيط لسنة ٨٣

فوائد البيع بالتقسيط

يتم الاتفاق في عمليات البيع بالتقسيط على أن يتحمل المشتري بفوائد ، بحيث يقوم المشتري بسداد (ثمن البيع + الفوائد) على أقساط متساوية أو متناقصة .

ولما كان مجمل الربح يمثل زيادة ثمن البيع النقدي على تكلفة السلعة المباعة ، فإن فوائد التقسيط لا تعتبر جزءاً من مجمل الربح وانما تعتبر نوعاً من الايراد يرحل إلى الجانب الدائن من حـ / الأرباح والخسائر .

ولما كانت الفائدة تتحقق جزئياً خلال السنوات المختلفة على أساس الأقساط المحصلة فعلاً ، لهذا فإنها ترحل إلى حساب الأرباح والخسائر لكل سنة ، بحيث تستفيد كل سنة مالية بفوائد الأقساط التي يتم تحصيلها خلال السنة .

ونتناول فيما يلي معالجة الأقساط والفوائد في حالتين :

الحالة الأولى: عند الاتفاق على سداد أصل الثمن بقسط متساو، زائداً الفائدة على الرصيد.

الحالة الثانية : عند الاتفاق على سداد دفعة مقدماً وسداد باقي الثمن بقسط متساوٍ، زائداً الفائدة على الرصيد.

الحالة الأولى: عند سداد أصل الثمن بقسط متساو زائدا الفائدة على الرصيد.

ونتناول فيما يلي معالجة عمليات البيع بالتقسيط على ضوء البيانات الآتية :

١ ـ المبيعات بالتقسيط في ١٩٨١/١/١ . - ٤٠٠ ٠٠٠ ليرة

٢ ـ تكلفة المبيعات ٢٠٠ ٠٠٠ ليرة

٣ ـ مجمل الربح (بنسبة ٥٠٪ من المبيعات) ٢٠٠ ٠٠٠ ليرة

٤ ـ تحسب الفائدة بمعدل ١٠٪ على الرصيد.

٥ ـ يسدد العميل ثمن البيع على اربعة اقسام سنوية يبلغ كل منها ١٠٠ ٠٠٠ ليرة تدفع في ٣١ ديسمبر من السنوات ٨١ ، ٨٢ ، ٨٣ ، ٨٤ على التوالي زائداً الفائدة على الرصيد .

ويترتب على البيانات السابقة النتائج الآتية :

اولاً : جدول الفائدة ، والقسط السنوي ، ومجمل الربح ، مجموع القسط والفائدة :

السنة	رصيد المبيعات اول السنة	الفائدة	القسط	مجمل الربح	القسط والفائدة
٨١/١/١	٤٠٠ ٠٠٠				
٨١/١٢/٣١	٤٠٠ ٠٠٠	٤٠ ٠٠٠	١٠٠ ٠٠٠	٥٠ ٠٠٠	١٤٠ ٠٠٠
٨٢/١٢/٣١	٣٠٠ ٠٠٠	٣٠ ٠٠٠	١٠٠ ٠٠٠	٥٠ ٠٠٠	١٣٠ ٠٠٠
٨٣/١٢/٣١	٢٠٠ ٠٠٠	٢٠ ٠٠٠	١٠٠ ٠٠٠	٥٠ ٠٠٠	١٢٠ ٠٠٠
٨٤/١٢/٣١	١٠٠ ٠٠٠	١٠ ٠٠٠	١٠٠ ٠٠٠	٥٠ ٠٠٠	١١٠ ٠٠٠
		١٠٠ ٠٠٠	٤٠٠ ٠٠٠	٢٠٠ ٠٠٠	٥٠٠ ٠٠٠

ثانياً : قيود اليومية :

في هذه الحالة تجري القيود الآتية :

١ ـ عمليات المبيعات الآجلة :

مدين	دائن	البيان
٥٠٠ ٠٠٠		من حـ / عقود البيع بالتقسيط
		الى مذكورين
	٤٠٠ ٠٠٠	حـ / المبيعات بالتقسيط
	١٠٠ ٠٠٠	حـ / الفائدة المؤجلة

٢ ـ تكلفة المبيعات :

مدين	دائن	البيان
٢٠٠ ٠٠٠		من حـ / تكلفة المبيعات بالتقسيط
	٢٠٠ ٠٠٠	الى حـ / مراقبة المخازن او المخزون .

٣ ـ قيود التسوية :

٤٠٠ ٠٠٠		من حـ / المبيعات بالتقسيط
		الى مذكورين
	٢٠٠ ٠٠٠	حـ / تكلفة المبيعات بالتقسيط .
	٢٠٠ ٠٠٠	حـ / مجمل الربح المؤجل .

٤ ـ تحصيل الأقساط :

١٤٠ ٠٠٠		من حـ / البنك
		الى مذكورين
	١٤٠ ٠٠٠	حـ/ عقود البيع بالتقسيط منهـا ١٠٠ ٠٠٠ قسـط من ثمـن البيع و٤٠ ٠٠٠ فائدة .

٥ ـ الربح المحقق :

٥٠ ٠٠٠		من حـ / مجمل الربح المؤجل
	٥٠ ٠٠٠	الى حـ / مجمل الربح المحقق من المبيعات بالتقسيط : (١٠٠ ٠٠٠ × ٥٠٪ = ٥٠ ٠٠٠ ليرة) .

٦ ـ الفائدة المحققة :

٤٠ ٠٠٠		من حـ / الفائدة المؤجلة
	٤٠ ٠٠٠	الى حـ / الفائدة الدائنة .

٧ ـ ترحيل مجمل الربح المحقق الى حساب الأرباح والخسائر :

٥٠ ٠٠٠		من حـ / مجمل الربح المحقق من المبيعات بالتقسيط
	٥٠ ٠٠٠	الى حـ / الأرباح والخسائر .

٨ ـ ترحيل الفائدة الدائنة الى حـ / الأرباح والخسائر :

٤٠ ٠٠٠ من حـ / الفائدة الدائنة

٤٠ ٠٠٠ الى حـ / الأرباح والخسائر .

ثالثاً : حساب دفتر الاستاذ :

وعند ترحيل هذه العمليات الى الحسابات الخاصة بها بدفتر الاستاذ ، فانها تظهر على الصورة الآتية :

حـ / عقود البيع بالتقسيط .

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
٥٠٠ ٠٠٠	الى حـ / المبيعات بالتقسيط	١٤٠ ٠٠٠	من حـ / البنك
		٣٦٠ ٠٠٠	رصيد مدين (الميزانية)
٥٠٠ ٠٠٠		٥٠٠ ٠٠٠	

حـ / المبيعات بالتقسيط

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
٤٠٠ ٠٠٠	الى مذكورين	٤٠٠ ٠٠٠	من حـ / عقود البيع بالتقسيط .
	٢٠٠ ٠٠٠ حـ / تكلفة المبيعات بالتقسيط .		
	٢٠٠ ٠٠٠ حـ / مجمل الربح المؤجل		
٤٠٠ ٠٠٠		٤٠٠ ٠٠٠	

حـ / الفائدة الدائنة المؤجلة

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
٤٠ ٠٠٠	الى حـ / الفائدة الدائنة	١٠٠ ٠٠٠	من حـ / عقود البيع بالتقسيط .
٦٠ ٠٠٠	رصيد دائن (الميزانية)		
١٠٠ ٠٠٠		١٠٠ ٠٠٠	

حـ / تكلفة المبيعات بالتقسيط

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
٢٠٠ ٠٠٠	الى حـ / المخزون	٢٠٠ ٠٠٠	من حـ / المبيعات بالتقسيط .
٢٠٠ ٠٠٠		٢٠٠ ٠٠٠	

حـ / المخزون

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
		٢٠٠ ٠٠٠	من حـ / تكلفة المبيعات بالتقسيط .

حـ / البنك

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
١٤٠ ٠٠٠	الى حـ / عقود البيع بالتقسيط .		

حـ / مجمل الربح المؤجل

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
٥٠ ٠٠٠	الى حـ / الربح المحقق من المبيعات بالتقسيط .	٢٠٠ ٠٠٠	من حـ / المبيعات بالتقسيط .
١٥٠ ٠٠٠	رصيد دائن (الميزانية)		
٢٠٠ ٠٠٠		٢٠٠ ٠٠٠	

حـ / مجمل الربح المحقق من المبيعات بالتقسيط

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
٥٠ ٠٠٠	الى حـ / الأرباح والخسائر	٥٠ ٠٠٠	من حـ / مجمل الربح المؤجل
٥٠ ٠٠٠		٥٠ ٠٠٠	

حـ / الفائدة الدائنة

٤٠ ٠٠٠	الى حـ / الأرباح والخسائر	٤٠ ٠٠٠	من حـ / الفائدة الدائنة المؤجلة
٤٠ ٠٠٠		٤٠ ٠٠٠	

ويترتب على ذلك ان يظهر حساب الأرباح والخسائر عن السنة المنتهية في ٣١/ ١٢/ ٨١ والميزانية في ذلك التاريخ على النحو الآتي:

رابعاً : اثر العمليات السابقة على حساب الأرباح والخسائر والميزانية :

حـ / الأرباح والخسائر عن السنة المنتهية في ١١/ ١٢/ ٨١

		٥٠ ٠٠٠	من حـ / مجمل الربح المحقق عن المبيعات بالتقسيط .
		٤٠ ٠٠٠	من حـ / الفائدة الدائنة .

الميزانية عن السنة المنتهية في ١١/ ١٢/ ٨١

٣٦٠ ٠٠٠	عقود البيع بالتقسيط	١٥٠ ٠٠٠	مجمل الربح المؤجل
		٦٠ ٠٠٠	الفائدة الدائنة المؤجلة .

ويتطلب الأمر تخصيص حساب لعقود البيع بالتقسيط وحساب المتحصلات من عقود البيع بالتقسيط لكل سنة من السنوات التي تتم فيها المبيعات بالتقسيط.

مثال آخر:

إذا افترضنا انه في سنة ٨١ تم الاتفاق على عملية بيع بالتقسيط ، وان ثمن البيع النقدي ٠٠٠ ١٠٠ ليرة بفائدة ١٠٪ سنوياً ، وانه تم الاتفاق على ان يقوم المشتري بسداد اصل ثمن البيع النقدي وقدره ٠٠٠ ١٠٠ ليرة على اقساط مساوية كل منها ٣٣٣ ٣٣ ليرة يسدد في ٣١/ ١٢ من كل سنة من السنوات ٨١ ، ٨٢ ، ٨٣ على التوالي زائداً الفائدة التي تحتسب على الرصيد المتناقص ، فان القسط السنوي والفائدة السنوية يظهران على النحو الآتي :

التاريخ	الرصيد المستحق	الفائدة	الجملة	القسط	الفائدة	الجملة
١/١/٨١	١٠٠ ٠٠٠					
٣١/١٢/٨١	١٠٠ ٠٠٠	١٠ ٠٠٠	١١٠ ٠٠٠	٣٣ ٣٣٣	١٠ ٠٠٠	٤٣ ٣٣٣
٣١/١٢/٨٢	٦٦ ٦٦٧	٦ ٦٦٧	٧٣ ٣٣٤	٣٣ ٣٣٣	٦ ٦٦٧	٤٠ ٠٠٠
٣١/١٢/٨٣	٣٣ ٣٣٤	٣ ٣٣٣	٣٦ ٦٦٧	٣٣ ٣٣٤	٣ ٣٣٣	٣٦ ٦٦٧
		٢٠ ٠٠٠		١٠٠ ٠٠٠	٢٠ ٠٠٠	١٢٠ ٠٠٠

الحالة الثانية: عند سداد دفعة مقدماً وسداد باقي الثمن على أقساط متساوية زائداً الفائدة على الرصيد:

قد يتم الاتفاق على أن يقوم المشترى بسداد دفعة مقدماً وسداد باقي الثمن على أقساط متساوية زائداً الفائدة محسوبة على الرصيد المتناقص.

وفي هذه الحالة تجري قيود مماثلة مع اختلاف المبالغ ويترتب على ترحيلها أن تظهر الحسابات المختلفة على النحو الذي سبقت الاشارة إليه.

تعدد نسب مجمل الربح في السلع المختلفة : -

قد تتعدد نسب مجمل الربح في السلع المعمرة التي تتجر فيها المنشأة وفي هذه الحالة تخصص مجموعة حسابات مستقلة لكل سلعة حتى يتيسر للمنشأة معالجة الأرباح المحققة والأرباح المحققة لكل نوع من السلع .

اختلاف نسبة مجمل الربح في السنوات المختلفة : -

وقد تختلف نسبة مجمل الربح في السلعة التي تتجر فيها المنشأة من سنة الى اخرى وفي هذه الحالة يتحدد الربح المحقق على اساس نسبة مجمل الربح الخاصة بمبيعات كل سنة بالنسبة للمتحصل من مبيعات كل سنة على حده .

فاذا قدمت اليك احدى المنشآت التجارية التي تزاول نشاطها في بيع اجهزة التليفزيون بالتقسيط خلال عدد من السنوات البيانات الآتية :

	١٩٨١	١٩٨٢	١٩٨٣
المبيعات بالتقسيط	١ ٠٠٠ ٠٠٠	١ ٢٠٠ ٠٠٠	٢ ٠٠٠ ٠٠٠
تكلفة المبيعات	٦٠٠ ٠٠٠	٦٠٠ ٠٠٠	٨٠٠ ٠٠٠
المتحصل من عقود البيع بالتقسيط :			
من عقود سنة ١٩٨١	٤٠٠ ٠٠٠	٢٠٠ ٠٠٠	٢٠٠ ٠٠٠
من عقود سنة ١٩٨٢		٤٨٠ ٠٠٠	٢٤٠ ٠٠٠
من عقود سنة ١٩٨٣			٨٠٠ ٠٠٠
جملة المتحصلات	٤٠٠ ٠٠٠	٦٨٠ ٠٠٠	١ ٢٤٠ ٠٠٠

فانه لتحديد الربح المحقق في كل سنة من السنوات الثلاث تتبع الخطوات الآتية :

١ ـ نحدد نسبة مجمل الربح .

٢ ـ نستخدم نسبة مجمل الربح لتحديد قيمة الربح المحقق في المحصل من اقساط مبيعات كل سنة من تلك السنوات .

ويحسن في هذه الحالة استخدام جدول يظهر على النحو الآتي : ـ

	١٩٨١	١٩٨٢	١٩٨٣
المبيعات بالتقسيط	١ ٠٠٠ ٠٠٠	١ ٢٠٠ ٠٠٠	٢ ٠٠٠ ٠٠٠
تكلفة المبيعات	٦٠٠ ٠٠٠	٦٠٠ ٠٠٠	٨٠٠ ٠٠٠
مجمل الربح	٤٠٠ ٠٠٠	٦٠٠ ٠٠٠	١ ٢٠٠ ٠٠٠
∴ نسبة مجمل ربح السنة	٤٠٪	٥٠٪	٦٠٪

المتحصلات كما جاءت في رأس التمرين:

١٩٨١	٤٠٠ ٠٠٠	٢٠٠ ٠٠٠	٢٠٠ ٠٠٠
١٩٨٢		٤٨٠ ٠٠٠	٢٤٠ ٠٠٠
١٩٨٣			٨٠٠ ٠٠٠
مجمل الربح :			
نسبة ٤٠٪ لمتحصلات			
مبيعات السنة الأولى	١٦٠ ٠٠٠	٨٠ ٠٠٠	٨٠ ٠٠٠
٥٠٪ لمتحصلات مبيعات			
السنة الثانية		٢٤٠ ٠٠٠	١٢٠ ٠٠٠
٦٠٪ لمتحصلات مبيعات			
السنة الثالثة			٤٨٠ ٠٠٠
	١٦٠ ٠٠٠	٣٢٠ ٠٠٠	٦٨٠ ٠٠٠

ويمكن تصوير الحسابات التي تتضمن هذه العمليات خلال السنوات الثلاث على النحو الآتي :

حـ / عقود البيع بالتقسيط تحت التحصيل لمبيعات ١٩٨١

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
١ ٠٠٠ ٠٠٠	الى حـ / المبيعات بالتقسيط (السنة الأولى)	٤٠٠ ٠٠٠	من حـ / البنك (السنة الأولى)
		٦٠٠ ٠٠٠	رصيد ٣١/ ١٢/ ١٩٨١
١ ٠٠٠ ٠٠٠		١ ٠٠٠ ٠٠٠	
٦٠٠ ٠٠٠	رصيد ١/ ١/ ٨٢	٢٠٠ ٠٠٠	من حـ / البنك (السنة الثانية)
		٤٠٠ ٠٠٠	رصيد ٣١/ ١٢/ ١٩٨٢
٦٠٠ ٠٠٠		٦٠٠ ٠٠٠	
٤٠٠ ٠٠٠	رصيد ١/ ١/ ٨٣	٢٠٠ ٠٠٠	من حـ / البنك (السنة الثالثة)
		٢٠٠ ٠٠٠	رصيد ٣١/ ١٢/ ١٩٨٣
٤٠٠ ٠٠٠		٤٠٠ ٠٠٠	

حـ / عقود البيع بالتقسيط تحت التحصيل لمبيعات ١٩٨٢

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
١ ٢٠٠ ٠٠٠	الى حـ / المبيعات بالتقسيط (السنة الثانية)	٤٨٠ ٠٠٠	من حـ / البنك (السنة الثانية)
		٧٢٠ ٠٠٠	رصيد ٣١/ ١٢/ ١٩٨٢
١ ٢٠٠ ٠٠٠		١ ٢٠٠ ٠٠٠	
٧٢٠ ٠٠٠	رصيد ١/ ١/ ٨٣	٢٤٠ ٠٠٠	من حـ / البنك (السنة الثالثة)
		٤٨٠ ٠٠٠	رصيد ٣١/ ١٢/ ١٩٨٣
٧٢٠ ٠٠٠		٧٢٠ ٠٠٠	

حـ / عقود البيع بالتقسيط تحت التحصيل لمبيعات ١٩٨٣

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
٢ ٠٠٠ ٠٠٠	الى حـ / المبيعات بالتقسيط	٨٠٠ ٠٠٠	من حـ / البنك (السنة الثالثة)
		١ ٢٠٠ ٠٠٠	رصيد ٣١/ ١٢/ ١٩٨٣
٢ ٠٠٠ ٠٠٠		٢ ٠٠٠ ٠٠٠	

قائمة الربح :

عندما يتضمن نشاط المنشأة القيام بعمليات البيع العادية بجانب المبيعات بالتقسيط فإن قائمة الربح تضم النتائج الخاصة بكل منهما جنباً إلى جنب ثم مجموعها، وذلك على النحو الآتي :

قائمة الربح

عن السنة المنتهية في ٣١/ ١٢/ ١٩٨٣

	المبيعات بالتقسيط	المبيعات العادية	الجملة
المبيعات	٤٠٠ ٠٠٠	٥٠٠ ٠٠٠	٩٠٠ ٠٠٠
ـ تكلفة المبيعات	٢٠٠ ٠٠٠	٣٠٠ ٠٠٠	٥٠٠ ٠٠٠
ـ مجمل الربح	٢٠٠ ٠٠٠	٢٠٠ ٠٠٠	٤٠٠ ٠٠٠
ـ مجمل الربح المؤجل عن مبيعات بالتقسيط لسنة ٨٣	١٥٠ ٠٠٠	-	١٥٠ ٠٠٠
ـ مجمل الربح المحقق عن سنة ٨٣	٥٠ ٠٠٠	٢٠٠ ٠٠٠	٢٥٠ ٠٠٠

الميزانية : (قائمة المركز المالي) :

تظهر عقود المبيعات بالتقسيط ضمن الأصول المتداولة في الميزانية وذلك رغم أن فترة التحصيل قد تمتد إلى أكثر من سنة بعد تاريخ الميزانية.

ومن الممكن ذكر عقود المبيعات بالتقسيط ضمن الأصول المتداولة مع بيان المبالغ المستحقة سنوياً ، كما يمكن بيان هذه البيانات في القوائم التفصيلية التي ترفق بالقوائم المالية .

وقد انتقد البعض اظهار حساب مجمل الربح المرحل في جانب الخصوم ، واستندوا في انتقادهم هذا إلى أنه لا يمثل التزاماً على المنشأة ، وإن اتباع هذه الطريقة يؤدي إلى اظهار عقود المبيعات بالتقسيط ضمن الأصول المتداولة بأكثر من قيمتها الحقيقية لما تتضمنه من مجمل الربح المؤجل .

لهذا استقر رأي الجمعيات المحاسبية إلى أن إظهار رصيد حساب مجمل الربح غير المحقق مخصوماً من حساب عقود المبيعات بالتقسيط في جانب الأصول يؤدي إلى إظهار هذا الأخير بقيمته الحقيقية دون مبالغة.

تمارين

تمرين ١ :

تتخصص إحدى الشركات في بيع السيارات بالتقسيط ، وفيما يلي البيانات التي قدمتها إليك بشأن مبيعاتها بالتقسيط في خلال سنة معينة (نطلق عليها السنة الأولى) .

١ ـ المبيعات	٢٠٠ ٠٠٠ ليرة
٢ ـ تكلفة المبيعات	١٢٠ ٠٠٠ ليرة
٣ ـ مجمل الربح بنسبة ٤٠٪ من المبيعات	٨٠ ٠٠٠ ليرة
٤ ـ الأقساط المحصلة فعلاً طبقاً لعقود البيع بالتقسيط :	
ـ في نهاية السنة الأولى	٥٠ ٠٠٠ ليرة
ـ في نهاية السنة الثانية	٥٠ ٠٠٠ ليرة
ـ في نهاية السنة الثالثة	٥٠ ٠٠٠ ليرة
ـ في نهاية السنة الرابعة	٥٠ ٠٠٠ ليرة

والمطلوب :

أولاً : إعداد جدول يبين :

١ ـ) ثمن البيع في بداية كل سنة .
٢ ـ) القسط المحصل في نهاية كل سنة .
٣ ـ) الربح المحقق في كل سنة .

ثانياً : إثبات قيود اليومية التي تجريها الشركة خلال السنة الأولى .

ثالثاً : ترحيل هذه العمليات إلى الحسابات الخاصة بها بدفتر الأستاذ .

رابعاً : بيان أثر هذه العمليات على حساب الأرباح والخسائر للسنة الأولى والميزانية في نهاية تلك السنة .

خامساً : تصوير حساب عقود البيع بالتقسيط لسنة ١٩٨٣ خلال السنوات الأربع ٨٣ ، ٨٤ ، ٨٥ ، ٨٦ .

تمرين ٢ :

تتخصص احدى الشركات في بيع الأجهزة الكهربائية بالتقسيط ، وفيما يلي البيانات التي قدمتها إليك بشأن مبيعاتها بالتقسيط خلال السنة المنتهية في ١٩٨١/١٢/٣١ (وسوف نطلق عليها السنة الأولى) .

المبيعات بالتقسيط في السنة الأولى	١٠٠ ٠٠٠
تكلفة المبيعات	٥٠ ٠٠٠
مقدم الثمن في السنة الأولى	٤٠ ٠٠٠
القسط السنوي لمدة الثلاث سنوات التالية .	٢٠ ٠٠٠

(وقد تم تحصيل الأقساط فعلاً في نهاية كل سنة من تلك السنوات) .

والمطلوب :

١ ـ إجراء قيود اليومية التي تجريها الشركة خلال السنة الأولى.

٢ ـ بيان أثر هذه العمليات على كل من:

أ ـ حسابات دفتر الأستاذ.

ب ـ حساب الأرباح والخسائر للسنة الأولى.

جـ ـ الميزانية في نهاية السنة الأولى.

٣ ـ تصوير حساب إجمالي الربح المؤجل عن المبيعات بالتقسيط لسنة ١٩٨١ خلال تلك السنة والسنوات الثلاث التالية.

تمرين ٣:

تتخصص احدى الشركات في بيع السيارات بالتقسيط، وفيما يلي البيانات التي قدمتها اليك بشأن مبيعاتها بالتقسيط في بداية سنة ١٩٨٢ نطلق عليها (السنة الأولى):

١ ـ المبيعات بالتقسيط في ١٩٨٢/١/١	٣٠٠ ٠٠٠ ليرة
٢ ـ تكلفة المبيعات	١٥٠ ٠٠٠ ليرة
٣ ـ مجمل الربح (بنسبة ٥٠٪ من المبيعات)	١٥٠ ٠٠٠ ليرة

٤ ـ تحسب فائدة بمعدل ١٠٪ على الرصيد.

٥ ـ يسدد العميل ثمن البيع على ثلاثة أقساط متساوية يبلغ كل منها ١٠٠ ٠٠٠ ليرة تدفع في ٣١ ديسمبر من السنوات ١٩٨٢ و ١٩٨٣ و ١٩٨٤ على التوالي زائداً الفائدة على الرصيد.

والمطلوب:

أولاً: اعداد جدول يبين:

١ ـ) ثمن البيع في بداية كل سنة.
٢ ـ) القسط المحصل في نهاية السنة.
٣ ـ) الربح المحقق في كل سنة.

ثانياً: اثبات القيود التي تجريها الشركة في سنة ١٩٨٢.
ثالثاً: ترحيل هذه القيود الى الحسابات الخاصة بها.
رابعاً: بيان اثر هذه العمليات على كل من حساب الأرباح والخسائر للسنة الأولى والميزانية في نهاية تلك السنة.

تمرين ٤ :

قدمت اليك إحدى المنشآت التجارية التي تزاول نشاطها في بيع البرادات (الثلاجات) بالتقسيط خلال عدد من السنوات .

	١٩٨١	١٩٨٢	١٩٨٣
المبيعات بالتقسيط	٥٠٠ ٠٠٠	٦٠٠ ٠٠٠	١ ٠٠٠ ٠٠٠
تكلفة المبيعات	٣٠٠ ٠٠٠	٣٠٠ ٠٠٠	٤٠٠ ٠٠٠
المتحصل من عقود البيع بالتقسيط			
من عقود سنة ١٩٨١	٢٠٠ ٠٠٠	١٠٠ ٠٠٠	١٠٠ ٠٠٠
من عقود سنة ١٩٨٢	-	٢٤٠ ٠٠٠	١٢٠ ٠٠٠
من عقود سنة ١٩٨٣	-	-	٤٠٠ ٠٠٠
جملة المتحصلات	٢٠٠ ٠٠٠	٣٤٠ ٠٠٠	٦٢٠ ٠٠٠

والمطلوب :

١ ـ تصوير جدول يبين الربح المحقق نتيجة للمتحصلات عن المبيعات .

٢ ـ تصوير الحسابات الآتية .

أ ـ حـ / عقود البيع بالتقسيط لمبيعات سنة ١٩٨١

ب ـ حـ / عقود البيع بالتقسيط لمبيعات سنة ١٩٨٢

جـ ـ حـ / عقود البيع بالتقسيط لمبيعات سنة ١٩٨٣

الفصل السادس عشر

المحاسبة في المهن الحرة

المهن الحرة هي مهن لها طبيعة خاصة تختلف عن طبيعة المهن التجارية .

١ ـ فالمهن الحرة تحتاج إلى تأهيل علمي في تخصص معين من فروع العلم ، بجانب الخبرة العملية لمزاولة المهنة .

ولهذا نجد أنه يشترط فيمن يزاول مهنة المحاسبة مثلاً ان يكون حاصلاً على بكالوريوس التجارة (شعبة المحاسبة عادة) وأن يؤدي فترة معينة من التمرين العملي لدى أحد مكاتب المحاسبين المعتمدين وذلك قبل التصريح له بمزاولة المهنة باسمه .

وهكذا الحال بالنسبة لمهنة المحاماة ، يشترط فيمن يزاولها الحصول على ليسانس في القانون ثم قضاء فترة زمنية معينة من التدريب لدى أحد المحامين قبل التصريح له رسمياً بمزاولة مهنة المحاماة .

ولا تتضمن القوانين التي تنظم التجارة مثل هذه الشروط فيمن يزاول النشاط التجاري .

٢ ـ يتم مزاولة المهن الحرة في ظل مجموعة من القواعد والتقاليد والآداب التي تضمن تقديم المهنة في المستوى اللائق وفقاً لمعايير متعارف عليها تضع حدوداً واضحة لحقوق والتزامات كل من صاحب المهنة والعميل .

ويؤدي ذلك الى ضمان تقديم الخدمة الى العميل في المستوى اللائق مع المحافظة على سرية المهنة ، وبما يحدد المسؤوليات التي تلقى على صاحب المهنة .

٣ ـ قيام عدد من النقابات المهنية التي ترعى المهنة والعاملين فيها ، وتعمل على رفع مستوى المهنة وتقاليدها، والمنتسبين اليها، كما تعمل في نفس الوقت على حماية المجتمع والعملاء الذين تقدم لهم الخدمة . لهذا نجد نقابة للاطباء ونقابة للمهندسين ونقابة للمحاسبين ، كل منها ترعى مهنة معينة واصحاب هذه المهنة والمستفيدين منها .

٤ ـ اذا كان النشاط التجاري يقوم اصلا على شراء وبيع السلع بقصد تحقيق ربح بمقدار الفرق بين سعر الشراء وسعر البيع فان نشاط المهنة يقوم اصلاً على تقديم خدمة معينة لا بقصد تحقيق ربح ، وانما بقصد تحقيق فائض في الايرادات على المصروفات وتتمثل الايرادات في أتعاب الخدمة التي يقبضها صاحب المهنة، بينما تتمثل المصروفات في النفقات اللازمة لمزاولة المهنة .

٥ ـ ونتيجة لهذا الاختلاف نجد اختلافاً في اسس تحديد نتيجة النشاط :

أ) ففي المنشآت التجارية والصناعية يتحدد الربح وفقاً لقاعدة الاستحقاق .

ب) أما في المهن الحرة فيتحدد الربح وفقاً للاساس النقدي ، أو قاعدة الاستحقاق، أو القاعدة المختلطة التي تجمع بين القاعدة النقدية وقاعدة الاستحقاق.

٦ ـ تقضي طبيعة النشاط المهني الحصول على أتعاب مقدماً أحياناً ، أو مؤخراً بعد تقديم الخدمة أحياناً أخرى ، او الحصول على جزء من الأتعاب مقدماً والجزء الآخر مؤخراً .

كما تقضي طبيعة المهنة أحياناً قيام صاحبها بانفاق مصروفات لحساب عملائه ، وتحصيل هذه المبالغ منهم فيما بعد بينما قد تقضي المهنة تحصيل مبالغ من العملاء مقدما لحساب مصروفات يسددها صاحب المهنة مستقبلاً ومثال ذلك الرسوم القضائية التي يدفعها المحامي لحساب عملائه .

٧ ـ يخضع الربح الناتج من النشاط التجاري للضريبة على ارباح المهن الصناعية

والتجارية، بينما يخضع فائض ايرادات المهن غير التجارية للضريبة على أرباح المهن غير التجارية.

٨ ـ يخضع النشاط التجاري والمعاملات التجارية لأحكام القانون التجاري بينما تخضع المهن الحرة لاحكام القانون المدني .

النظام المحاسبي والمجموعة الدفترية

يتوقف النظام المحاسبي والمجموعة الدفترية على نوع المهنة وحجم النشاط ولهذا يمكن اتباع احدى الطرق الآتية : ـ

أولاً ـ الطريقة الأمريكية : ـ

وتقوم هذه الطريقة كما هو معروف على مسك دفتر يومية واستاذ في آن واحد حيث تتضمن كل صفحة الخانات الآتية : ـ

١ ـ خانة للبيان .

٢ ـ خانة للتاريخ .

٣ ـ خانة لرقم المستند .

٤ ـ عدد من الخانات كل منها يمثل حساباً. ولهذا تقسم كل منها الى جانبين جانب مدين وجانب دائن .

عند استخدام هذا النوع من الدفاتر يتم اثبات طرفي العملية في خانة البيان ، ومبلغ العملية مرة في الجانب المدين من حساب الطرف المدين ومرة ثانية في الجانب الدائن من حساب الطرف الدائن.

وتتبع هذه الطريقة عندما يكون حجم النشاط ضئيلاً .

ثانياً ـ الطريقة الانجليزية : ـ

وتقوم هذه الطريقة على أساس مسك عدد من اليوميات المساعدة وذلك بجانب اليومية العامة.

ويتم ترحيل مفردات العمليات من اليوميات المساعدة الى الحسابات المختلفة بدفاتر الاستاذ المساعدة .

كما يتم ترحيل مجاميع اليوميات المساعدة في نهاية كل شهر من اليومية المساعدة الى الحسابات العامة بدفتر الاستاذ .

ولا تكون هناك حاجة الى اثبات قيود مركزية في اليوميات العامة بمجاميع اليوميات المساعدة ثم ترحيلها الى الاستاذ العام .

ثالثاً ـ الطريقة الفرنسية : ـ

وتقوم على أساس مسك عدد من اليوميات المساعدة بجانب اليومية العامة .

ويتم ترحيل مفردات العمليات من اليومية المساعدة الى الحسابات المختلفة بدفاتر الاستاذ المساعد .

وفي نهاية كل شهر يتم اثبات قيود مركزية في اليومية العامة لترحيلها الى الحسابات العامة بدفتر الاستاذ العام .

المبالغ المودعة كأمانة من العملاء

تقضي أحياناً طبيعة النشاط لأنواع معينة من المهن الحرة بأن يودع العميل لدى صاحب المهنة مبلغاً كأمانة وذلك لحساب المصروفات التي قد يسددها صاحب المهنة نيابة عن العميل .

ومثال ذلك رسوم تسجيل عقد شراء قطعة من الأرض كأن يقوم العميل بسداد مبلغ ٥٠٠٠ ليرة الى أحد المحامين لحساب تسجيل عقد الشراء .

ويمكن اتباع عدد من الطرق عند معالجة المبالغ المودعة من العملاء كأمانة لاصحاب المهن ، نتناول فيما يلي أهمها :

أولاً ـ اثبات الامانات المحصلة في الحساب الجاري بالبنك لصاحب المهنة ، والحساب الجاري للعميل :

ويتم ذلك باجراء القيد الآتي :

٥٠٠٠		من	حـ / البنك
	٥٠٠٠	الى	حـ / العميل ..

وعند سداد هذه الامانات كلها أو بعضها يجري القيد الآتي :

٤٠٠٠		من	حـ / العميل
	٤٠٠٠	الى	حـ / البنك

ويمثل الرصيد الدائن لحساب العميل في هذه الحالة المبالغ المستحقة له .

ثانياً ـ اثبات الامانات المحصلة في حساب جاري خاص بالبنك يمكن أن يطلق عليه « حساب البنك ـ عملاء» وذلك حرصاً على الفصل بين الأموال النقدية المملوكة لصاحب المهنة والأموال النقدية المخصصة لعمليات العملاء ، مع مراعاة قيد هذه المبالغ في الجانب الدائن لحساب جديد باسم « امانات لحساب العملاء » وذلك للفصل بين الحساب الجاري للعميل والحساب الذي يمثل المبالغ التي سددها العميل الى صاحب المهنة كأمانة .

وفي هذه الحالة تراعى القواعد الآتية :

١ ـ عند تحصيل الامانة :

٥٠٠٠		من	حـ / البنك (عملاء)
	٥٠٠٠	الى	حـ / امانات للعملاء

٢ ـ عند استخدام الامانات في الاغراض المخصصة لها :

٤٠٠٠		من	حـ / امانات للعملاء
	٤٠٠٠	الى	حـ / البنك (عملاء)

ويترتب على هذين القيدين أن يظهر رصيد مدين في حساب البنك (عملاء) ورصيد دائن في حساب (امانات للعملاء) قدره ١٠٠٠ جنيه في الحسابين، يمثل الامانات التي ما زالت مودعة في الحساب الجاري للبنك المخصص لحساب امانات العملاء التي لم تستخدم بعد.

وتتميز هذه الطريقة بالآتي :

١ ـ تفصل بين الأموال النقدية التي يملكها صاحب المهنة في حساب خاص باسم « البنك ـ المكتب » ، والاموال المودعة لديه كأمانة لحساب عملائه في حساب باسم « البنك ـ عملاء » .

٢ ـ تؤدي هذه الطريقة الى الوقوف على المبالغ التي ما زالت مودعة لدى صاحب المهنة لحساب كل عميل من عملائه لاداء مهام معينة ، والتعرف على مدى كفايتها للقيام بهذه المهام .

وعند اتباع هذه الطريقة يستخدم دفتر مساعد تحليلي للنقدية يظهر في كل من جانبيه المدين والدائن :

(أ) خانة باسم حساب البنك (المكتب) .

(ب) خانة باسم حساب البنك (عملاء) .

كما يؤدي اتباع هذه الطريقة إلى ان يكون للعميل حسابين على الأقل : -.

أ ـ حساب العميل الذي تقيد في الجانب المدين منه الاتعاب المستحقة عليه لصاحب المهنة نتيجة الخدمات التي يقدمها اليه ويجعل دائناً بالمبالغ التي يسددها العميل لصاحب المهنة . ويمثل الرصيد المدين لهذا الحساب المبالغ المستحقة على العميل في تاريخ معين .

ويمثل الرصيد الدائن لهذا الحساب المبالغ المستحقة للعميل على صاحب المهنة .

ب ـ حسابات أمانات العملاء :

وتمثل المبالغ التي تظهر في الجانب الدائن قيمة ما سدده العميل الى صاحب المهنة كأمانات .

وتمثل المبالغ التي تظهر في الجانب المدين المبالغ التي سددها صاحب المهنة خصماً من هذه الامانات .

ويمثل الرصيد الدائن لهذا الحساب في نهاية السنة رصيد المبالغ المستحقة على صاحب المهنة لحساب عملائه ، ويظهر بطبيعة الحال في جانب الخصوم من الميزانية تحت عنوان الخصوم المتداولة .

المبالغ التي يسددها صاحب المهنة لحساب عملائه

وتقضي أيضاً طبيعة النشاط في انواع معينة من المهن الحرة بأن يقوم صاحب المهنة بسداد مبالغ لحساب عملائه ، يرجع بها فيما بعد عليهم لتحصيلها .

ومثال ذلك ان يقوم مهندس معماري بسداد مبلغ ١٠ ٠٠٠ ليرة لاحد الخبراء لدراسة طبيعة الأرض التي طلب الى المهندس المعماري اقامة مشروع عليها .

ويمكن اتباع عدد من الطرق عند معالجة المبالغ التي يسددها المهندس لحساب عميله نتناول فيما يلي اهمها : ـ

أولاً ـ اثبات المبالغ المسددة في الحساب الجاري للعميل مع افتراض سدادها من الحساب الجاري الخاص للمهندس بالبنك .

ويتم ذلك باجراء القيد الآتي :

١٠ ٠٠٠		من حـ / العميل
	١٠ ٠٠٠	الى حـ / البنك «مكتب»

وعند تحصيل هذا المبلغ من العميل يُجري قيد عكسي للقيد السابق على النحو الآتي :

١٠ ٠٠٠		من حـ / البنك « مكتب »
	١٠ ٠٠٠	الى حـ / العميل

ثانياً ـ اثبات المبالغ المسددة لحساب العملاء في حساب خاص لهذا الغرض يمكن ان يطلق عليه « حساب مدفوعات نيابة عن العملاء » .

ويتم ذلك باجراء القيد الآتي :

١٠ ٠٠٠		من حـ / مدفوعات نيابة عن العملاء
	١٠ ٠٠٠	الى حـ / البنك « مكتب »

وعند تحصيل هذا المبلغ يُجري قيد عكسي للقيد السابق وذلك على النحو الآتي :

١٠ ٠٠٠		من حـ / البنك « مكتب »
	١٠ ٠٠٠	الى حـ / مدفوعات نيابة عن العملاء

ويلاحظ أن المبالغ التي يسددها صاحب المهنة يسددها من حسابه الخاص بالبنك لعدم سبق تحصيلها مقدماً من العميل .

ويترتب على اتباع هذه الطريقة ان يكون للعميل حساب جديد باسم « مدفوعات نيابة عن العملاء » يظهر في الجانب المدين منه المبالغ التي سددها صاحب المهنة نيابة عن عملائه .

ويظهر في الجانب الدائن منه المبالغ التي حصلها صاحب المهنة من عملائه .

ويمثل الرصيد المدين لهذا الحساب في نهاية السنة رصيد المبالغ المستحقة لصاحب المهنة من المبالغ التي سددها لحساب عملائه، ويظهر بطبيعة الحال في جانب الأصول بالميزانية تحت عنوان الأصول المتداولة.

الاتعاب

يمسك صاحب المهنة الحرة سجلاً يسمى « يومية الأتعاب » تقيد فيه قيمة الفاتورة التي يقدمها صاحب المهنة الى عميله، والتي تستخدم لقيد القيمة الاجمالية للفاتورة على حساب العميل .

وفي نهاية كل شهر تؤخذ مجاميع هذه اليومية لاجراء القيد المركزي الآتي :

١٠٠,٠٠٠		من حـ / العملاء
	١٠٠,٠٠٠	الى حـ / الأتعاب

وإذا تبين من مراجعة حسابات صاحب المهنة وجود أرصدة مدينة لحساب مدفوعات نيابة عن العملاء ، فانه في العادة يجعل الفاتورة التي يرسلها الى عميله تتضمن عنصرين :

الأول : قيمة الأتعاب .

الثاني : رصيد المبالغ المدفوعة نيابة عن العميل .

وفي هذه الحالة يجري القيد الآتي :

٠٠		من حـ / العملاء
		الى المذكورين
	٠٠	حـ / الاتعاب
	٠٠	حـ / مدفوعات نيابة عن العملاء

يومية الأتعاب :

ويستخدم صاحب المهنة دفتراً يسمى يومية الاتعاب يثبت فيه الاتعاب التي تستحق على عملائه من واقع الفواتير التي يعدها صاحب المهنة بعد استكمال العملية او الخدمة التي اسندت اليه .

فاذا افترضنا ان صاحب المهنة قد استخرج فواتير عن الخدمات التي استكمل تقديمها لعملائه خلال شهر يناير ١٩٨٢ ، فان يومية الاتعاب يمكن ان تظهر على الصورة الآتية : -

يومية الأتعاب

المبلغ		البيان	رقم الفاتورة	رقم صفحة الاستاذ	التاريخ
-	٤٠	اتعاب مستحقة على العميل احمد	١٢٠	١٠	١/١
-	٥٠	اتعاب مستحقة على العميل محمد	١٢١	١١	١/١٥
-	٦٠	اتعاب مستحقة على العميل محمود	١٢٢	١٢	١/٢٠
-	١٠٠	اتعاب مستحقة على العميل محمدين	١٢٣	١٣	١/٣٠
-	٢٥٠				

وفي نهاية الشهر يجري القيد الاجمالي الآتي بدفتر اليومية العامة :

٢٥٠		من حـ / العملاء
	٢٥٠	الى حـ / الاتعاب
		الأتعاب التي استحقت على العملاء عن شهر يناير ١٩٨٢ .

ويتم ترحيل هذا القيد الى الحسابات الاجمالية بدفتر الاستاذ العام في نهاية الشهر .

كما يتم ترحيل مفردات هذه الأتعاب الى الحساب الشخصي لكل عميل بدفتر استاذ مساعد العملاء أولا بأول من دفتر يومية الأتعاب.

حسابات العملاء :

ومن الممكن جعل الحساب الشخصي للعميل حساباً مجزءاً بحيث يشمل في كل من جانبيه :

خانة للعميل : يظهر في الجانب المدين منها الأتعاب التي تستحق على العميل وفي الجانب الدائن منها المحصل من تلك الأتعاب .

وخانة للمدفوعات نيابة عن العملاء : يظهر في الجانب المدين منها المبالغ التي يسددها صاحب المهنة نيابة عن العميل ويظهر في الجانب الدائن منها ما حصله منها صاحب المهنة .

وفي هذه الحالة ينبغي جعل حساب اجمالي العملاء في دفتر الاستاذ العام مجزءاً يشمل في كل من جانبيه خانة للعملاء وخانة لمبالغ المدفوعات نيابة عن العملاء .

دفتر النقدية التحليلي :

وعلى ضوء العمليات التي يقوم بها صاحب المهنة على النحو المشروح فيما سبق ، نجد انه يستخدم عادة دفتر يسمى دفتر النقدية التحليلي لاثبات العمليات النقدية .

ويشمل هذا الدفتر عدداً من الخانات في كل من جانبيه تتفق مع طبيعة وحجم النشاط الذي يقوم به صاحب المهنة .

ولهذا فهو يتضمن في **الجانب المدين** الخانات الآتية :

١ ـ بنك/ المكتب
٢ ـ بنك/ عملاء

٣ ـ الصندوق

٤ ـ اتعاب محصلة

٥ ـ المحصل من مدفوعات نيابة عن العملاء (المسدد منها)

٦ ـ ايرادات متنوعة

ويتضمن في الجانب الدائن الخانات الآتية :

١ ـ بنك/ المكتب

٢ ـ بنك/ عملاء

٣ ـ الصندوق

٤ ـ مدفوعات نيابة عن العملاء (المحصل منها).

٥ ـ مصروفات

فاذا افترضنا ان العمليات الآتية قام بها احد مكاتب المحاسبة خلال العشرة ايام الأولى من شهر يناير ـ ١٩ (الأرقام دائرية مقربة للتبسيط): ـ

المقبوضات :

اتعاب محصلة من العميل حسن	٩٠
امانات العملاء من العميل حسن	٨٠
المحصل من مدفوعات نيابة عن العملاء حسان	٢٠
اتعاب محصلة من العميل يوسف	٥٠

المدفوعات :

مدفوعات نيابة عن العميل احمد	٤٠
مدفوعات خصماً من امانات العميل محمد	٢٠
ايجار	١٠
مرتبات	٣٠

فان دفتر النقدية التحليلي يظهر على الصورة الآتية :

دفتر البنك والصندوق

منه — له

بنك (المكتب)	بنك (العملاء)	الصندوق	العملاء/ اتعاب	المحصل من مدفوعات نيابة عن العملاء	امانات للعملاء	ايرادات متنوعة	البيان	التاريخ	بنك (المكتب)	بنك (العملاء)	الصندوق	مدفوعات نيابة عن العملاء	أمانات العملاء	مصروفات	البيان	التاريخ
٩٠			٩٠				الى حسن	١/١	٤٠			٤٠			مدفوعات نيابة عن أحمد	١/١
	٨٠				٨٠		امانات العميل حسين	١/٥		٢٠			٢٠		المسدد خصماً من امانات لمحمد	١/١٠
	٢٠			٢٠			المحصل من مدفوعات لحسان	١/٩	١٠					١٠	ايجار	١/١٢
٥٠			٥٠				محصل من يوسف	١/١٠	٣٠					٣٠	مرتبات	١/١٥
١٤٠	١٠٠	-	١٤٠	٢٠	٨٠				٨٠	٢٠		٤٠	٢٠	٤٠		

العمليات تحت التنفيذ : ـ

وفي نهاية السنة المالية قد يجد صاحب المهنة أن هناك عمليات قد بدأها اثناء السنة المالية ولكنها لم تنته بعد . ولا يجوز تحميل العميل بقيمة هذه العمليات التي تحت التنفيذ.

لهذا تقدر قيمتها وتقيد في حساب عمليات تحت التنفيذ باثبات القيد الآتي :

...		من حـ / عمليات تحت التنفيذ في آخر المدة
	...	الى حـ / الايرادات والمصروفات

وينبغي أن يكون واضحاً ان العمليات تحت التنفيذ تمثل عمليات بدأها صاحب المهنة ولكنها لم تتم بعد حتى نهاية العام ولهذا لم تستخرج الفواتير الخاصة بها ولم ترسل للعملاء لمطالبتهم بها لأنها لم تصبح التزاماً عليهم بعد .

ويلاحظ أن التسويات الجردية الخاصة بالأتعاب تتم في حساب الأتعاب الذي يظهر في الجانب الدائن منه الأتعاب عن العمليات التي تمت فعلاً خلال العام وفقاً للفواتير التي صدرت فعلاً .

ويرحل الرصيد الى الجانب الدائن من حساب الايرادات والمصروفات .

فلو قدمت اليك البيانات الآتية من مكاتب احد المحاسبين : ـ

١ ـ الأتعاب (استحقت وحصلت)	٢٠,٠٠٠
٢ ـ اتعاب مستحقة لم تحصل بعد عن عمليات تمت فعلاً خلال العام	٥,٠٠٠
٣ ـ رصيد العمليات تحت التنفيذ في اول العام	٣,٠٠٠
٤ ـ قدرت العمليات تحت التنفيذ في آخر العام .	٤,٠٠٠

وفي هذه الحالة يظهر اثر هذه البيانات على حساب الأتعاب ، وحساب عمليات تحت التنفيذ، وحساب الايرادات والمصروفات والميزانية على النحو الآتي:

حـ / الأتعاب

		٢٠,٠٠٠	من حـ / العملاء
٢٥,٠٠٠	الى حـ / الايرادات والمصروفات	٥,٠٠٠	من حـ / العملاء
٢٥,٠٠٠		٢٥,٠٠٠	

حـ / عمليات تحت التنفيذ في اول المدة

٣,٠٠٠	رصيد اول المدة	٣,٠٠٠	من حـ/الايرادات والمصروفات

حـ / عمليات تحت التنفيذ في آخر المدة

٤,٠٠٠	الى حـ / الايرادات والمصروفات		

ويظهر حساب الايرادات والمصروفات على الصورة الآتية :

حـ / الايرادات والصمروفات

٣,٠٠٠	الى حـ / عمليات تحت التنفيذ اول المدة	٢٥,٠٠٠	من حـ / الاتعاب
		٤,٠٠٠	من حـ / عمليات تحت التنفيذ آخر المدة

٤,٠٠٠	عمليات تحت التنفيذ آخر المدة
٥,٠٠٠	العملاء

ويتم جرد أرصدة العملاء في نهاية السنـة ، وتعامـل معاملـة الذمـم في المنشـآت التجارية .

فاذا تقرر اعتبار بعض ارصدة هؤلاء العملاء ديوناً معدومة فانها تثبت باجراء القيد الآتي :

٠٠		من حـ / الديون المعدومة
	٠٠	الى حـ / العملاء

وتعامل أرصدة حسابات « مدفوعات نيابة عن العملاء » نفس المعاملة ، فاذا ثبت عدم امكان تحصيل بعضها ، فانها تعتبر ديوناً معدومة ، ويتطلب الأمر اجراء القيد الآتي :

٠٠		من حـ / الديون المعدومة
	٠٠	الى حـ / مدفوعات نيابة عن العملاء

ويقفل رصيد حساب الديون المعدومة في نهاية السنة المالية في الجانب المدين من حساب « الايرادات والمصروفات » وذلك باجراء القيد الآتي :

٠٠		من حـ / الايرادات والمصروفات
	٠٠	الى حـ / الديون المعدومة

القوائم المالية في المهن الحرة

اذا كنا نعد في المنشآت التجارية في نهاية العام القوائم المالية التي تضم :

حـ / المتاجرة ، وحـ / الأرباح والخسائر ، والميزانية . التي تصور نتيجة عمليات المتاجرة والوظائف الأخرى للمنشأة التجارية والآثار المترتبة عليها .

فاننا في المهن الحرة نصور حساباً يطلق عليه حـ / الايرادات والمصروفات، والميزانية ، بما يتفق مع طبيعة النشاط المهني الذي يقتصر على الحصول على اتعاب عن الخدمات التي تؤدي ، والمصروفات اللازمة لتقديم هذه الخدمات .

غير أن هذه القوائم المالية تختلف في عناصرها تبعاً للقواعد التي تتبع في اعدادها. حيث يمكن اتباع احدى القواعد الثلاث الآتية:

أولاً ـ القاعدة النقدية .

ثانياً ـ قاعدة الاستحقاق أو الايراد المكتسب .

ثالثاً ـ القاعدة المختلطة (اي المشتركة التي تجمع بين القاعدة النقدية وقاعدة الاستحقاق) .

وسنتناول فيما يلي شرح كل قاعدة من هذه القواعد الثلاث من حيث مفهومها وأثرها على القوائم المالية في المهن الحرة .

أولاً ـ القاعدة النقدية :

تقوم هذه القاعدة على أساس الأخذ **بالايرادات المقبوضة فعلاً والمصروفات المسددة فعلاً** .

ويتطلب الامر مراعاة الاعتبارات الآتية عند تصوير حـ / الايرادات والمصروفات وفقاً للقاعدة النقدية :

في الجانب الدائن :

تظهر العناصر الآتية :

١ ـ المقبوضات المحصلة نقداً خلال السنة . سواء كانت خاصة بعمليات السنة الحالية أو السنة السابقة او السنوات القادمة .

في الجانب المدين :

تظهر العناصر الآتية :

١ ـ المصروفات النقدية المسددة فعلاً خلال العام سواء كانت خاصة بالسنة الحالية او السنة السابقة او السنوات التالية .

٢ ـ استهلاك الاصول الثابتة .

٣ ـ الفائض (فائض الايرادات على للمصروفات) .

وتتبع القاعدة النقدية في حالة ضآلة حجم النشاط حيث يقتصر صاحب المهنة على استخدام دفتر تحليلي للبنك او الصندوق لاثبات عملياته . ويتضمن الجانب المدين لهذا الدفتر مجموعة من الخانات تثبت فيها المتحصلات النقدية من الأتعاب . ويظهر في الجانب الدائن منه مجموعة من الخانات التحليلية تثبت فيها المدفوعات النقدية .

ويترتب على الأخذ بالقاعدة النقدية ان نعالج الأتعاب على النحو الآتي.

العملية	القيد
١ ـ استحقاق الأتعاب	لا شيء
٢ ـ تحصيل الأتعاب	٠٠٠ من حـ/ البنك ٠٠٠ الى حـ/ الأتعاب

وتعتبر المصروفات المسددة فعلا خلال العام هي المصروفات التي تخص العام دون اجراء اية تسوية جردية لها.

ويترتب على ما سبق ان يظهر حـ/ الايرادات والمصروفات عند اعداده وفقا للقاعدة النقدية على النحو الآتي:

حـ/ الايرادات والمصروفات (وفقا للقاعدة النقدية)

...	المصروفات المسددة نقدا خلال العام	...	الأتعاب المحصلة فعلا خلال العام
...	استهلاك الأصول الثابتة		
...	الفائض (الى حـ/ رأس المال)		
...		...	

كما يترتب على ذلك ان تظهر الميزانية عند الأخذ بالقاعدة النقدية على النحو الآتي :

الميزانية (عند الأخذ بالقاعدة النقدية)

		الاصول الثابتة			رأس المال
	...	الأجهزة		...	+ الفائض
...	...	- مخصص الاستهلاك			
				...	
			...	...	- المسحوبات
		الاصول المتداولة			الخصوم المتداولة
			...		امانات للعملاء
...		البنك			
...			...		

ويلاحظ بالنسبة للميزانية السابقة عند الأخذ بالقاعدة النقدية الملاحظات الآتية :

أولاً ـ لا يظهر ضمن الأصول المتداولة العناصر الآتية :

١ ـ حساب العملاء (اتعاب) ذلك لأننا لا نحمل العملاء بالأتعاب المستحقة عند الأخذ بالأساس النقدي .

٢ ـ حساب عمليات تحت التنفيذ في أول المدة ـ ذلك لأنها لا تثبت بالحسابات عند اتباع القاعدة النقدية .

ثانياً ـ لا يظهر ضمن الأرصدة المدينة الأخرى :

١ ـ الايرادات المستحقة ـ ذلك لأن العبرة تكون بالأتعاب المحصلة فعلاً .

٢ ـ المصروفات المسددة مقدماً ـ ذلك لأننا لا نأخذ في الاعتبار شيئاً منها عند اتباع القاعدة النقدية .

ثالثاً ـ لا يظهر ضمن الخصوم المتداولة :

١ ـ المصروفات المستحقة ـ ذلك لأننا لا نثبت الا المدفوعات النقدية الفعلية .

٢ ـ الأتعاب المحصلة مقدماً ـ ذلك لأننا لا نثبت الا الاتعاب التي تحصل فعلاً خلال العام .

ثانياً ـ قاعدة الاستحقاق :

وتقوم هذه القاعدة على اساس مبدأ سنوية الحساب او استقلال السنوات (المالية) ومقابلة الايرادات والمصروفات .

ويترتب على اتباع قاعدة الاستحقاق ان نعالج الأتعاب على النحو التالي :

العملية	القيد
١ ـ استحقاق الاتعاب	٠٠٠ من حـ / العملاء ٠٠٠ الى حـ / الأتعاب
٢ ـ تحصيل الاتعاب	٠٠٠ من حـ / البنك ٠٠٠ الى حـ / العملاء

ويترتب على ما سبق ان تظهر العناصر الآتية في حساب الايرادات والمصروفات :

في الجانب الدائن من حـ / الايرادات والمصروفات ـ

١ ـ الايرادات التي تخص العام، سواء حصلت كاملة ام لم تحصل فالعبرة بأتعاب العمليات التي تمت فعلا خلال السنة.

٢ ـ قيمة العمليات تحت التنفيذ في آخر العام ـ وهي العمليات التي بدأ صاحب المهنة في مزاولتها فعلاً اثناء السنة وانفق في سبيل ذلك بعض النفقات ، ولكنها لم تستكمل بعد حتى نهاية العام ومن أجل هذا فان صاحب المهنة لم يستطع اصدار الفواتير الخاصة باتعابه وتحميلها على حـ / العميل .

في الجانب المدين من حـ / الايرادات والمصروفات ـ

١ ـ المصروفات التي تخص العام عن عمليات قام بها صاحب المهنة خلال العام .

٢ ـ استهلاك الأصول الثابتة .

٣ ـ العمليات تحت التنفيذ في أول المدة . اي اننا نعامل العمليات تحت التنفيذ في أول المدة معاملة حـ / البضاعة تحت التشغيل في أول المدة حيث يقفل هذا الحساب في الجانب المدين من حـ / التشغيل . ونعامل حساب عمليات تحت التنفيذ في آخر المدة نفس المعاملة التي يعامل بها حـ / بضاعة تحت التشغيل في آخر المدة ، اي انه يظهر في جانب الدائن من حساب الايرادات والمصروفات ، ثم نرصد حـ / الايرادات والمصروفات .

ثم تجري التسويات الجردية بالنسبة للمصروفات لتحميل الايرادات في كل سنة بالمصروفات الخاصة بتلك السنة .

ويظهر فائض الايرادات على المصروفات كمتمم حسابي في الجانب المدين من حـ/ الايرادات والمصروفات.

ويترتب على هذا ان يظهر حـ / الايرادات والمصروفات عند الاخذ بقاعدة الاستحقاق على الصورة الآتية:

حـ / الايرادات والمصروفات (مبدأ الاستحقاق)

...	المصروفات الخاصة بعمليات قام بها صاحب المهنة خلال السنة	...	الاتعاب والايرادات الخاصة بعمليات تمت خلال السنة .
...	الاستهلاك للاصول الثابتة .		
...	عمليات تحت التنفيذ في اول المدة .	...	عمليات تحت التنفيذ في آخر المدة .
...	فائض ، الايرادات على المصروفات (الى حـ / رأس المال)		
...		...	

ويترتب على الأخذ بمبدأ الاستحقاق أن تظهر الميزانية على الصورة الآتية :

الخصوم — الميزانية — الاصول

البيان (الخصوم)			البيان (الاصول)		
رأس المال	...		**الأصول الثابتة**		
+ الفائض	...		اجهزة	...	
	...		- مخصص الاستهلاك	...	...
- المسحوبات	...	...	الأثاث	...	
			- مخصص الاستهلاك	...	...
الخصوم المتداولة			**الاصول المتداولة**		
امانات للعملاء	...		عملاء	...	
			بنك	...	
مصروفات مستحقة	...		عمليات تحت التنفيذ في آخر المدة .	...	
اتعاب محصلة مقدماً	...				...
		...	ارصدة مدينة اخرى		
			مصروفات مدفوعة مقدماً	...	
			اتعاب مستحقة	...	...
		...			...

مثال ـ

فيما يلي البيانات التي قدمت اليك عن نشاط احد الأطباء عن السنة المنتهية في ٣١/١٢/ ـ ١٩ (الأرقام بالجنيهات) :

اولاً ـ مصروفات مزاولة النشاط سددت خلال سنة ـ ١٩ :

		ليرة
ـ مرتبات		٥٠,٠٠٠
والمرتبات المستحقة	٦,٠٠٠	
ـ ايجار		٤٠,٠٠٠
والايجار المقدم	٢٠,٠٠٠	
ـ مصروفات عمومية		٢٠,٠٠٠
والمصروفات العمومية المستحقة	٢,٠٠٠	
ـ مصروفات السيارة		٥,٠٠٠

ثانياً ـ اتعاب مزاولة المهنة (حصلت خلال ــ ١٩ :

اتعاب الفحص في العيادة	٨٠,٠٠٠
اتعاب الفحص خارج العيادة	٤٠,٠٠٠
اتعاب اجراء عمليات جراحية	١٨٠,٠٠٠
مقدم اتعاب عمليات جراحية	٢٠,٠٠٠

ثالثاً ـ ارصدة حسابات اخرى :

الاثاث (اشترى في ١/١/ ـ ١٩)	٦٠٠,٠٠٠
السيارة (اشتريت في ١/١/ ـ ١٩)	٢٠٠,٠٠٠
البنك	٣٠٠,٠٠٠
سحوبات	٥٠,٠٠٠
رأس المال	٨٦٠,٠٠٠
أمانات العملاء	٨٥,٠٠٠

واذا كان الأثاث يستهلك بمعدل ١٠٪ قسط ثابت ، وإذا كانت السيارة تستهلك بمعدل ٢٠٪ قسط ثابت، وإذا كانت هناك اتعاب عمليات جراحية مستحقة تبلغ ١٠,٠٠٠ ليرة.

فإن حـ / الايرادات والمصروفات وفقاً للقاعدة النقدية يظهر على النحو الآتي :

حـ / الايرادات والمصروفات (وفقاً للقاعدة النقدية)

٥٠ ٠٠٠	إلى حـ / المرتبات	٨٠ ٠٠٠	من حـ / اتعاب الفحص في العيادة
٤٠ ٠٠٠	إلى حـ / الايجار	٤٠ ٠٠٠	من حـ / اتعاب الفحص خارج العيادة
٢٠ ٠٠٠	الى حـ / مصروفات عمومية	١٨٠ ٠٠٠	من حـ / اتعاب اجراء العمليات الجراحية
٥ ٠٠٠	إلى حـ / مصروفات السيارة	٢٠ ٠٠٠	من حـ / مقدم أتعاب العمليات الجراحية .
٦٠ ٠٠٠	إلى حـ / استهلاك الأثاث		
٤٠ ٠٠٠	الى حـ / استهلاك السيارة		
١٠٥ ٠٠٠	الفائض(الى حـ/رأس المال)		
٣٢٠ ٠٠٠		٣٢٠ ٠٠٠	

وتظهر الميزانية عند اتباع القاعدة النقدية على النحو الآتي :

الميزانية (عند اتباع القاعدة النقدية)

الخصوم			الأصول		
رأس المال	٨٦٠,٠٠٠		الأصول الثابتة		
+ الفائض	١٠٥,٠٠٠		اثاث	٦٠٠,٠٠٠	
	٩٦٥,٠٠٠		- مخصص الاستهلاك	٦٠,٠٠٠	
					٥٤٠,٠٠٠
- المسحوبات	٥٠,٠٠٠				
		٩١٥,٠٠٠	سيارة	٢٠٠,٠٠٠	
			- مخصص استهلاك	٤٠,٠٠٠	
					١٦٠,٠٠٠
					٧٠٠,٠٠٠
الخصوم المتداولة					
امانات العملاء		٨٥,٠٠٠			
			الأصول المتداولة		
			البنك		٣٠٠,٠٠٠
		١,٠٠٠,٠٠٠			١,٠٠٠,٠٠٠

ثانياً ـ عند اتباع مبدأ الاستحقاق :

حـ / الايرادات والمصروفات وفقاً (لمبدأ الاستحقاق)

		المرتبات	٨٠,٠٠٠	اتعاب فحص في العيادة
	٥٠,٠٠٠	مسدد نقداً	٤٠,٠٠٠	اتعاب فحص خارج العيادة
	٦,٠٠٠	+ المستحق	١٩٠,٠٠٠	عمليات جراحية
٥٦ ٠٠٠				
		ايجار		
	٤٠,٠٠٠	مسدد نقداً		
	٢٠,٠٠٠	- المقدم		
٢٠,٠٠٠				
		مصروفات عمومية		
	٢٠,٠٠٠	مسدد نقداً		
	٢,٠٠٠	+ المستحق		
٢٢,٠٠٠				
٥,٠٠٠		مصروفات السيارة		
		الاستهلاك		
٦٠,٠٠٠		الأثاث		
٤٠,٠٠٠		السيارة		
١٠٧,٠٠٠		الى حـ / راس المال (الفائض)		
٣١٠,٠٠٠			٣١٠,٠٠٠	

ويترتب على هذا ان تظهر الميزانية عند اتباع مبدأ الاستحقاق على الصورة الآتية :

الميزانية (وفقاً لقاعدة الاستحقاق)

		الأصول الثابتة		٨٦٠ ٠٠٠	رس المال
	٦٠٠ ٠٠٠	الأثاث		١٠٧ ٠٠٠	+ الفائض
٥٤٠ ٠٠٠	٦٠ ٠٠٠	- مخصص الاستهلاك		٩٥٧ ٠٠٠	
	٢٠٠ ٠٠٠	سيارة	٩١٧ ٠٠٠	٥٠ ٠٠٠	- مسحوبات
	٤٠ ٠٠٠	- مخصص اهتهلاك			
١٦٠ ٠٠٠					
					الخصوم المتداولة
		الأصول المتداولة		٨٥ ٠٠٠	امانات للعملاء
١٠ ٠٠٠		رصيد عملاء		٦ ٠٠٠	مرتبات مستحقة
٣٠٠ ٠٠٠		بنك		٢ ٠٠٠	مصروفات عمومية مستحقة
				٢٠ ٠٠٠	اتعاب محصلة مقدماً
			١١٣ ٠٠٠		
		ارصدة مدينة اخرى			
٢٠ ٠٠٠		ايجار مقدم			
١٠٣٠ ٠٠٠			١٠٣٠ ٠٠٠		

ثالثاً ـ القاعدة المختلطة :

وتقوم هذه القاعدة على اساس مراعاة الاعتبارات الآتية :

١ ـ بالنسبة للايرادات ـ تكون العبرة بالايرادات النقدية المحصلة فعلاً ، اخذاً بالقاعدة النقدية .

٢ ـ **بالنسبة للمصروفات** ـ تكون العبرة بالمصروفات التي تخص الفترة اخـذاً بقاعدة الاستحقاق .

وعند اعداد الحسابات الختامية وفقاً للقاعدة المختلطة فاننا نصور الحسابين الاتيين :

١ ـ حساب الايرادات والمصروفات (وفقاً لقاعدة الاستحقـاق) على النحـو الذي سبق شرحه .

٢ ـ حساب المقبوضات والمصروفات .

ونظراً لأنه عند الأخذ بالمقبوضات الفعلية ينبغي ان نستبعد الرصيد المدين للعملاء في آخر المدة وهو الحساب الذي يمثل اتعاباً مستحقة لم تحصل بعد . فاننا نثبت القيد الآتي :

٠٠٠ من حـ / المقبوضات والمصروفات

٠٠٠ الى حـ / مخصص عملاء آخر المدة

تكوين مخصص يعادل ١٠٠٪ من رصيد العملاء في آخر العام .

ونظراً لأن العمليات تحت التنفيذ في آخر العام (التي تظهر في الجانب الدائن من حـ / الايرادات والمصروفات) ، تمثل ايرادات مستحقة ولكنها لم تحصل بعد .

ونظراً لأنه يجب استبعاد هذا الرصيد عند الأخذ بمبدأ المقبوضات النقدية ، فاننا نستبعده عن طريق اثبات القيد الآتي .

٠٠٠ من حـ / المقبوضات والمصروفات

٠٠٠ الى حـ / مخصص عمليات تحت التنفيذ في آخر العام

تكوين مخصص يعادل ١٠٠٪ من رصيد عمليات تحت التنفيذ في آخر العام

ويلاحظ انه عند اتباع القاعدة المختلطة فان مخصص عملاء آخر المدة يصبح مخصص عملاء أول المدة في السنة التالية .

كما ان رصيد مخصص عمليات تحت التنفيذ في آخر المدة يصبح مخصص عمليات تحت التنفيذ في أول المدة التالية .

ويترتب على ما سبق اننا سوف نجد الحسابات الآتية بدفتر الاستاذ .

ارصدة مدينة	ارصدة دائنة	البيان
	...	مخصص عملاء اول المدة .
	...	مخصص عمليات تحت التنفيذ في أول المدة .
...		العملاء (رصيد آخر المدة)
...		عمليات تحت التنفيذ في أول المدة .

وسوف تقدر العمليات تحت التنفيذ في آخر المدة .

وفي هذه الحالة فاننا عند تصوير حـ / الايرادات والمصروفات نجري القيدين الآتيين :

... من حـ / ايرادات ومصروفات .

... الى حـ/ عمليات تحت التنفيذ في اول المدة

اقفال حـ / عمليات تحت التنفيذ اول المدة بحساب الايرادات والمصروفات.

... من حـ / عمليات تحت التنفيذ في آخر المدة .

... الى حـ / الايرادات والمصروفات .

اثبات قيمة العمليات تحت التنفيذ في آخر المدة .

وينبغي اثبات القيود الآتية لتصوير حـ / المقبوضات والمصروفات .

٠٠٠ من حـ / الايرادات والمصروفات .
٠٠٠ الى حـ / المقبوضات والمصروفات .

تحويل فائض الايرادات على المصروفات الى الجانب الدائن من حـ / المقبوضات والمصروفات.

٠٠٠ من حـ / المقبوضات والمصروفات
الى مذكورين :
٠٠٠ حـ / مخصص عملاء آخر المدة .
٠٠٠ حـ / مخصص عمليات تحت التنفيذ في آخر المدة .

اقفال الحسابين المذكورين في الجانب المدين من حـ/ المقبوضات المصروفات.

من مذكورين :
٠٠٠ حـ / مخصص عملاء اول المدة
٠٠٠ حـ / مخصص عمليات تحت التنفيذ او المدة .
٠٠٠ الى حـ / المقبوضات والمصروفات .

اثبات مخصصات أول المدة في الجانب الدائن من حـ / المقبوضات والمصروفات.

ويترتب على ترحيل هذه القيود ان يظهر كل من حـ / ألايرادات والمصروفات (وفقاً لقاعدة الاستحقاق) وحـ / المقبوضات والمصروفات (وفقاً للقاعدة المختلطة) على النحو الآتي :

حـ / الايرادات والمصروفات (وفقاً لقاعدة الاستحقاق) .

...	الى حـ / عمليات تحت التنفيذ في أول المدة .	...	من حـ / الاتعاب (عن العمليات التي تمت خلال العام) .
...	الى حـ / المصروفات (التي تخص العام) .	...	من حـ/ عمليات تحت التنفيذ آخر المدة .
...	الى حـ / الاستهلاك ..		
...	الى حـ / المقبوضات والمصروفات (الفائض) .		
...		...	

ويظهر حـ / المقبوضات والمصروفات على النحو الآتي :

حـ / المقبوضات والمصروفات (وفقاً للطريقة المختلطة)

...	الى حـ / مخصص عملاء آخر المدة .	...	من حـ / الايرادات والمصروفات (الفائض) .
...	الى حـ / مخصص عمليات تحت التنفيذ آخر المدة .	...	من حـ / مخصص عملاء أول المدة .
...	الى حـ / رأس المال (الفائض الجديد) .	...	من حـ / مخصص عمليات تحت التنفيذ أول المدة.
...		...	

ويترتب على ما سبق ان تظهر الميزانية عند الأخذ بالقاعدة المختلطة على الصورة المتعارف عليها عند الأخذ بقاعدة الاستحقاق مع مراعاة الفروق الآتية :

١ ـ يظهر رصيد حـ / العملاء في آخر المدة في جانب الأصول من الميزانية ثم يطرح منه طرحاً شكلياً مخصص عملاء آخر المدة بكامل قيمة رصيد العملاء في آخر المدة .

٢ ـ ويظهر رصيد حـ / عمليات تحت التنفيذ في آخر المدة في جانب الأصول من الميزانية ، ويطرح منه طرحاً شكلياً مخصص عمليات تحت التنفيذ في آخر المدة بكامل قيمة تلك العمليات .

٣ ـ يظهر في جانب الخصوم من الميزانية رصيد حـ / المقبوضات والمصروفات بعد رأس المال .

ويترتب على كل ما سبق ان تظهر الميزانية عند الأخذ بالقاعدة المختلطة على النحو الآتي :

الميزانية في ٣١/ ١٢/ ١٩٨١

		اصول ثابتة		...	رأس المال
	...	الأثاثا والتركيبات		...	+ الرصيد الدائن لحساب المقبوضات والمصروفات
	...	- مجمع الاستهلاك		...	
..			...	...	- المسحوبات
		الأصول المتداولة			
	...	العملاء (اخر المدة)			
...	...	- مخصص العملاء آخر المدة			
					الخصوم المتداولة
	...	عمليات تحت التنفيذ آخر المدة	...		امانات للعملاء
	...	- مخصص عمليات تحت التنفيذ في آخر المدة			
			...		مصروفات مستحقة
...					
		ارصدة مدينة أخرى			
...		مصروفات مدفوعة مقدماً			
...			...		

مثال (١)

فيما يلي البيانات المستخرجة من دفاتر أحد المهندسين ، وذلك عن السنة المنتهية في ٣١/ ١٢/ ١٩٨١ (الأرقام بالليرات):

أولاً : اتعاب محصلة خلال سنة ١٩٨١

١١٤ ٠٠٠ أتعاب تصميم واشراف

ثانياً: مدفوعات خلال سنة ١٩٨١ :

٢٨ ٠٠٠	المرتبات
٢٤ ٠٠٠	الايجار
١٥ ٠٠٠	مصروفات عمومية
١٢ ٠٠٠	ادوات كتابية ومطبوعات

ثالثاً : ارصدة بعض الحسابات في ٣١/ ١٢/ ١٩٨١ :

٢٠ ٠٠٠	أجهزة
١٠ ٠٠٠	أثاث
١٠ ٠٠٠	عملاء/ اتعاب
٨ ٠٠٠	مدفوعات نيابة عن العملاء
٧ ٠٠٠	البنك/ مكتب
٥ ٠٠٠	البنك/ عملاء
٥ ٠٠٠	امانات للعملاء
٤٠ ٠٠٠	رأس المال
٢٠ ٠٠٠	مسحوبات

فاذا تبين لك عند الجرد في ٣١/ ١٢/ ١٩٨١ المعلومات الآتية :

١ ـ تبلغ الأتعاب المستحقة ١٧ ٠٠٠ ليرة

٢ ـ تبلغ المرتبات المستحقة ٢ ٠٠٠ ليرة

٣ ـ يبلغ الايجار المسدد مقدماً ١٢ ٠٠٠ ليرة

٤ ـ بقيت ادوات كتابية ومطبوعات قدرت بمبلغ ٣ ٠٠٠ ليرة

٥ ـ تستهلك الأجهزة بنسبة ٢٠٪ من الرصيد والأثاث بنسبة ١٠٪ من الرصيد .

والمطلوب :

تصوير القوائم المالية الآتية :

أولاً : حساب الايرادات والمصروفات (وفقاً لقاعدة الاستحقاق) وذلك عن السنة المنتهية في ٣١/ ١٢/ ١٩٨١ .

ثانياً : الميزانية في ذلك التاريخ .

حـ / الايرادات والمصروفات
عن السنة المنتهية في ١٩٨١/١٢/٣١

		الى حـ / المرتبات			من حـ /الاتعاب
	٠٠٠ ٢٨	المسدد		٠٠٠ ١١٤	المحصل
٠٠٠ ٣٠	٠٠٠ ٢	+ المستحق	٠٠٠ ١٣١	١٧٠٠٠	+ المستحق
		الى حـ / الايجار			
	٠٠٠ ٢٤	المسدد			
٠٠٠ ١٢	٠٠٠ ١٢	- المسدد مقدما			
٠٠٠ ١٥		الى حـ / مصروفات عمومية			
		الى حـ / الأدوات والمطبوعات			
	٠٠٠ ١٢	المسدد			
٠٠٠ ٩	٠٠٠ ٣	- باقي في آخر المدة .			
٠٠٠ ٦٦					
		الى حـ / الاستهلاك			
٠٠٠ ٤		الأجهزة			
٠٠٠ ١		الأثاث			
٠٠٠ ٦٠		الى حـ / رأس المال (فائض الايرادات على المصروفات)			
٠٠٠ ١٣١			٠٠٠ ١٣١		

الميزانية في ٣١/ ١٢/ ١٩٨١

البيان	المبلغ	المجموع
الأصول الثابتة		
اجهزة	٢٠ ٠٠٠	
- استهلاك	٤ ٠٠٠	١٦ ٠٠٠
أثاث	١٠ ٠٠٠	
- استهلاك	١ ٠٠٠	٩ ٠٠٠
		٢٥ ٠٠٠
الأصول المتداولة		
عملاء/ اتعاب	١٠ ٠٠٠	
مدفوعات نيابة عن العملاء	٨ ٠٠٠	
البنك/ مكتب	٧ ٠٠٠	
البنك/ عملاء	٥ ٠٠٠	
ادوات ومطبوعات	٣ ٠٠٠	٣٣ ٠٠٠
أرصدة مدينة اخرى		
اتعاب مستحقة	١٧ ٠٠٠	
ايجار مقدم	١٢ ٠٠٠	٢٩ ٠٠٠
		٨٧ ٠٠٠

البيان	المبلغ	المجموع
الخصوم الثابتة		
رأس المال	٤٠ ٠٠٠	
+ فائض الايرادات على المصروفات	٦٠ ٠٠٠	
	١٠٠ ٠٠٠	
- مسحوبات	٢٠ ٠٠٠	٨٠ ٠٠٠
الخصوم المتداولة		
أمانات للعملاء	٥ ٠٠٠	
مرتبات مستحقة	٢ ٠٠٠	٧ ٠٠٠
		٨٧ ٠٠٠

مثال (٢) :

فيما يلي الارصدة التي ظهرت بميزان المراجعة المستخرج من دفاتر احد المحاسبين عن السنة المنتهية في ٣١/ ١٢/ - ١٩ :

منه	له	البيان
٣ ٠٠٠		عمليات تحت التنفيذ في ١/ ١
	٣ ٠٠٠	مخصص عمليات تحت التنفيذ في ١/ ١
٦ ٠٠٠		العملاء
	٤ ٠٠٠	مخصص العملاء في ١/ ١
١٥ ٠٠٠		المرتبات
١٢ ٠٠٠		الايجار
١٠ ٠٠٠		ادوات ومطبوعات
	٦٧ ٠٠٠	الاتعاب
٣٠ ٠٠٠	٣ ٠٠٠	الاثاث ، ومخصص استهلاك الاثاث
٩ ٠٠٠		البنك
	٢٨ ٠٠٠	رأس المال
٢٠ ٠٠٠		مسحوبات
١٠٥ ٠٠٠	١٠٥ ٠٠٠	

وقد تبين لك عند الجرد في آخر العام :

١ ـ ان حساب الاتعاب يتضمن مبلغ ٢٠٠٠ ليرة أتعاب محصلة مقدماً عن خدمات لم يبدأ المحاسب مباشرتها بعد.

٢ ـ قدرت العمليات تحت التنفيذ في آخر المدة بمبلغ ٥٠٠٠ ليرة.

٣ ـ يبلغ الايجار المسدد مقدماً ٣٠٠٠ جنيه

٤ ـ يستهلك الاثاث بمعدل ١٠٪ سنوياً (قسط ثابت) .

٥ ـ قدرت الأدوات المتبقية في آخر المدة بمبلغ ٤٠٠٠ جنيه .

والمطلوب : -

١ ـ تصوير حساب الايرادات والمصروفات وفقاً **لقاعدة الاستحقاق**

٢ ـ تصوير الميزانية في ٣١/ ١٢/ـ ١٩

٣ ـ تصوير حساب المقبوضات والمصروفات **وفقاً للقاعدة المختلطة**

٤ ـ تصوير حساب الميزانية في ٣١/ ١٢/ــــ١٩ .

الحل : عند اتباع قاعدة الاستحقاق :

حـ / الايرادات والمصروفات

عن السنة المنتهية في ٣١/ ١٢/ ١٩٨١

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
٣ ٠٠٠	الى حـ / عمليات تحت التنفيذ في ١/١	٦٥ ٠٠٠	من حـ / الأتعاب ٦٧ ٠٠٠ رصيدالحساب ٢ ٠٠٠ ــ أتعاب محصلة مقدماً
١٥ ٠٠٠	الى حـ / المرتبات		
٩ ٠٠٠	الى حـ / الايجار ١٢ ٠٠٠ المسدد نقداً ٣ ٠٠٠ - مقدم	٥ ٠٠٠	من حـ / عمليات تحت التنفيذ في ٣١/ ١٢/
٦ ٠٠٠	الى حـ / الادوات ١٠ ٠٠٠ المسدد نقداً ٤ ٠٠٠ - باقي في آخر المدة		
٣ ٠٠٠	الى حـ / استهلاك الاثاث		
٣٤ ٠٠٠	الى حـ / المقبوضات والمصروفات		
٧٠ ٠٠٠		٧٠ ٠٠٠	

ملاحظات على حساب الايرادات والمصروفات :

أولاً : تضمن الجانب المدين منه حـ / الايرادات والمصروفات العناصر التالية :

١ ـ حـ / عمليات تحت التنفيذ في أول المدة الذي يمثل القيمة المقدرة للأعمال التي كان صاحب المهنة قد قام بها في خلال السنة السابقة ، ولكنها لم تكن قد تمت حتى بداية السنة الحالية .

٢ ـ المصروفات النقدية التي تخص السنة الحالية عن عمليات تمت خلال العام بعد استبعاد المصروفات المسددة مقدماً ، وبعد اضافة المصروفات المستحقة .

٣ ـ عبء استهلاك الأصول الثابتة .

ثانياً : تضمن الجانب الدائن منه حـ / الايرادات والمصروفات العنصرين الآتيين :

١ ـ الاتعاب التي تخص السنة الحالية عن العمليات التي تخص العام ، دون الأتعاب المحصلة مقدماً .

٢ ـ القيمة المقدرة لعمليات تحت التنفيذ في آخر المدة التي تمثل الأعمال التي بدأها صاحب المهنة ، ولكنها لم تتم حتى نهاية العام .

ويظهر الرصيد الدائن لحساب الايرادات والمصروفات الذي يمثل فائض الايرادات على المصروفات في الجانب المدين .

ويرحل الى حساب رأس المال عند الأخذ بمبدأ الاستحقاق .

أو يرحل الى حساب المقبوضات والمصروفات عند الأخذ بالقاعدة المختلطة .

وعند اتباع القاعدة المختلطة :

يتم تصوير حساب الايرادات والمصروفات على النحو الذي سبقت الإشارة اليه عند قاعدة الاستحقاق، ثم يتم تصوير حساب المقبوضات والمصروفات، والميزانية وذلك على النحو الآتي:

حـ /المقبوضات والمصروفات

عن السنة المنتهية في ٣١/ ١٢/ ١٩٨١

٥ ٠٠٠	الى حـ / مخصص عمليات تحت التنفيذ في ٣١/ ١٢/	٣٤ ٠٠٠	من حـ / الايرادات والمصروفات
٦ ٠٠٠	الى حـ / مخصص العملاء في ٣١/ ١٢/	٣ ٠٠٠	من حـ / مخصص عمليات تحت التنفيذ في ١/ ١/
٣٠ ٠٠٠	الى حـ / رأس المال (الفائض)	٤ ٠٠٠	من حـ / مخصص العملاء في ١/ ١
٤١ ٠٠٠		٤١ ٠٠٠	

وقد تم تصوير حساب المقبوضات والمصروفات نتيجة اثبات القيود الآتية: .

٣٤ ٠٠٠		من حـ / الايرادات والمصروفات
	٣٤ ٠٠٠	الى حـ / المقبوضات والمصروفات
		ترحيل رصيد حساب الايرادات والمصروفات الى حساب المقبوضات والمصروفات

مدين	دائن	البيان
٣٠٠٠		من حـ / مخصص عمليات تحت التنفيذ في أول المدة
٤٠٠٠		من حـ / مخصص العملاء في اول المدة
	٧٠٠٠	الى حـ / المقبوضات والمصروفات
		اقفال حـ / مخصص عمليات تحت التنفيذ في أول المدة وحـ / مخصص العملاء في أول المدة في الجانب الدائن من حـ/ الايرادات والمصروفات.

مدين	دائن	البيان
١١٠٠٠		من حـ / المقبوضات والمصروفات
	٥٠٠٠	الى حـ / مخصص عمليات تحت التنفيذ في آخر المدة
	٦٠٠٠	الى حـ / مخصص العملاء في آخر المدة
		تحميل حـ / المقبوضات والمصروفات بمخصصات آخر المدة

ويلاحظ ان مخصص العملاء في آخر المدة وقدره ٦٠٠٠ ليرة يظهر مطروحاً طرحاً شكلياً من حـ / العملاء في آخر المدة وقدره ٦٠٠٠ ليرة في جانب الأصول من الميزانية .

كما ان مخصص العمليات تحت التنفيذ في آخر المدة وقدره ٥٠٠٠ ليرة يظهر مطروحاً طرحاً من عمليات تحت التنفيذ في آخر المدة في جانب الأصول من الميزانية .

عند اتباع القاعدة المختلطة :

الميزانية في ١٢/٣١/ ١٩

الأصول			الخصوم		
الأصول الثابتة			**الخصوم الثابتة**		
الأثاث	٣٠٠٠٠		رأس المال	٢٨ ٠٠٠	
مخصص الاستهلاك	٦ ٠٠٠	٢٤ ٠٠٠	+ الفائض	٣٠ ٠٠٠	
				٥٨ ٠٠٠	
الأصول المتداولة			− المسحوبات	٢٠ ٠٠٠	٣٨ ٠٠٠
العملاء	٦ ٠٠٠				
− مخصص العملاء	٦ ٠٠٠	٠٠٠			
عمليات تحت التنفيذ في آخر المدة .	٥ ٠٠٠		**الخصوم المتداولة**		
			أتعاب محصلة مقدماً		٢ ٠٠٠
− مخصص عمليات تحت التنفيذ آخر المدة	٥ ٠٠٠	٠٠٠			
البنك	٩ ٠٠٠				
أدوات	٤ ٠٠٠	١٣ ٠٠٠			
أرصدة مدينة أخرى					
ايجار مقدم		٣ ٠٠٠			
		٤٠ ٠٠٠			٤٠ ٠٠٠

مثال ٣ :

فيما يلي البيانات التي قدمها اليك احد مكاتب المحامين في لبنان عن السنة المنتهية في ٣١/ ١٢/ ١٩٨٢ : ـ

	ليرة
ـ رصيد حساب مخصص العمليات تحت التنفيذ في ١/ ١/ ٨٢	٢٠,٠٠٠
ـ قدرت العمليات تحت التنفيذ في ٣١/ ١٢/ ١٩٨٢	٤٠,٠٠٠
ـ رصيد مخصص العملاء في ١/ ١/ ١٩٨٢	٣٠,٠٠٠
ـ رصيد حساب العملاء في ٣١/ ١٢/ ١٩٨٢	٦٠,٠٠٠

فاذا علمت : ـ

١ ـ ان المصروفات الادارية التي تخص السنة تبلغ	٢٥٠,٠٠٠
وأن المسدد منها خلال العام	٢٤٠,٠٠٠
٢ ـ بلغت مشتريات الاجهزة والآلات الحاسبة في ١/ ١/ ٨٢	٣٠٠,٠٠٠
ويبلغ قسط اهلاكها السنوي	٣٠,٠٠٠
٣ ـ بلغت الاتعاب المستحقة عن سنة ٨٢ من واقع دفتر يومية الأتعاب	٤٦٠,٠٠٠
٤ ـ فيما يلي ارصدة باقي حسابات دفتر الاستاذ في ٣١/ ١٢/ ١٩٨٢ :	
الاثاث	٣٠٠,٠٠
البنك	٥٠,٠٠٠
رأس المال	٢١٠,٠٠٠
المسحوبات	٧٠,٠٠٠
مخصص استهلاك الاجهزة والآلات (في أول المدة)	٢٠,٠٠٠

فالمطلوب : ـ

اعداد القوائم المالية الآتية : ـ

١ ـ حساب الايرادات والمصروفات باتباع قاعدة الاستحقاق عن السنة المنتهية في ٣١/ ١٢/ ١٩٨٢ .

٢ ـ حساب المقبوضات والمصروف باتباع القاعدة المختلطة عن السنة المنتهية في ٣١/ ١٢/ ١٩٨٢ .

٣ ـ الميزانية في ٣١/ ١٢/ ١٩٨٢ (بعد اتباع القاعدة المختلطة) .

حـ / الايرادات والمصروفات

عن السنة المنتهية في ٣١/ ١٢/ ١٩٨١

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
٢٠,٠٠٠	الى حـ / عمليات تحت التنفيذ أول المدة	٤٦٠,٠٠٠	من حـ / الأتعاب
٢٥٠,٠٠٠	الى حـ/ مصروفات ادارية وعمومية	٤٠,٠٠٠	من حـ / عمليات تحت التنفيذ آخر المدة
٣٠,٠٠٠	الى حـ / استهلاك اثاث		
٢٠٠,٠٠٠	الى حـ / المقبوضات والمصروفات		
٥٠٠,٠٠٠		٥٠٠,٠٠٠	

حـ / المقبوضات والمصروفات

عن السنة المنتهية في ٣١/ ١٢/ ١٩٨١

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
٤٠,٠٠٠	الى حـ / مخصص عمليات تحت التنفيذ آخر المدة	٢٠٠,٠٠٠	من حـ / الايرادات والمصروفات
٦٠,٠٠٠	الى حـ/ مخصص عملاء آخر المدة	٢٠,٠٠٠	من حـ / مخصص عمليات تحت التنفيذ اول المدة
١٥٠,٠٠٠	الى حـ / رأس المال (فائض المقبوضات على المدفوعات)	٣٠,٠٠٠	من حـ/ مخصص عملاء أول المدة
٢٥٠,٠٠٠		٢٥٠,٠٠٠	

الميزانية

في ٣١/١٢/٨١

الأصول		
الأصول الثابتة		
الأثاث	٣٠٠,٠٠٠	
- مخصص استهلاك الأثاث	٥٠,٠٠٠	٢٥٠,٠٠٠
الأصول المتداولة		
العملاء	٦٠,٠٠٠	
- مخصص العملاء آخر المدة	٦٠,٠٠٠	٠٠٠
عمليات تحت التنفيذ	٤٠,٠٠٠	
- مخصص عمليات تحت التنفيذ آخر المدة	٤٠,٠٠٠	٠٠٠
بنك		٥٠,٠٠٠
		٣٠٠,٠٠٠

الخصوم		
الخصوم الثابتة		
رأس المال	٢١٠,٠٠٠	
+ فائض المقبوضات على المصروفات	١٥٠,٠٠٠	
	٣٦٠,٠٠٠	
- مسحوبات	٧٠,٠٠٠	٢٩٠,٠٠٠
الخصوم المتداولة		
مصروفات مستحقة		١٠,٠٠٠
		٣٠٠,٠٠٠

مثال (٤) :

فيما يلي الأرصدة المستخرجة من دفاتر احد المحامين عن السنـة المنتهية في ٣١/ ١٢/ ١٩٨١ بعد استخراج الربح المكتسب بالليرات .

ارصدة مدينة	ارصدة دائنة	
٩ ٠٠٠		أثاث (بعد خصم الاستهلاك)
٥٠ ٠٠٠		عملاء
	١٠ ٠٠٠	مخصص عمليات تحت التنفيذ في ١/ ١
٢٠ ٠٠٠		عمليات تحت التنفيذ في ٣١/ ١٢/ ٨١
	٤٠ ٠٠٠	مخصص عملاء في ١/ ١/ ١٩٨١
١٥ ٠٠٠		نقدية بالبنك
١ ٠٠٠		مطبوعات باقية
	٣٥ ٠٠٠	مسحوبات
	٣٠ ٠٠٠	رأس المال
	٦٠ ٠٠٠	الرصيد الدائن لحساب الايرادات والمصروفات

والمطلوب :

استخدام تلك البيانات لتصوير القوائم الآتية باتباع القاعدة المختلطة:

١ ـ قائمة المقبوضات والمصروفات عن السنة المنتهية في ٣١/ ١٢/ ١٩٨١ .

٢ ـ تصوير الميزانية في ذلك التاريخ .

الحل : أولاً : تصوير حساب المقبوضات والمصروفات وفقاً للقاعدة المختلطة :

حـ / المقبوضات والمصروفات
عن السنة المنتهية في ٣١/ ١٢/ ١٩٨١

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
٢٠ ٠٠٠	الى حـ / مخصص عمليات تحت التنفيذ ٣١/ ١٢/ ٨١	٦٠ ٠٠٠	من حـ / الايرادات والمصروفات
		١٠ ٠٠٠	من حـ / مخصص عمليات تحت التنفيذ في ١/ ١/ ٨١
٥٠ ٠٠٠	الى حـ / مخصص العملاء في ٣١/ ١٢/ ٨١	٤٠ ٠٠٠	من حـ / مخصص العملاء في ١/ ١/ ٨١
٤٠ ٠٠٠	الى حـ / رأس المال (الفائض)		
٦١٠٠٠٠		١١٠,٠٠٠	

ثانياً : تصوير الميزانية عند اتباع القاعدة المختلطة : .

الميزانية في ١٩٨١/١٢/٣١

		الأصول الثابتة		الخصوم الثابتة
٩ ٠٠٠		اثاث	٢٠ ٠٠٠	رأس المال
			٤٠ ٠٠٠	+ فائض المقبوضات على المصروفات
		الأصول المتداولة		
	٥٠ ٠٠٠	عملاء	٦٠ ٠٠٠	
	٥٠ ٠٠٠	- مخصص العملاء في آخر المدة	٣٥ ٠٠٠	- المسحوبات
٠٠٠			٢٥ ٠٠٠	
	٢٠ ٠٠٠	عمليات تحت التنفيذ ١٢/٣١		
	٢٠ ٠٠٠	- مخصص عمليات تحت التنفيذ في آخر المدة.		
٠٠٠				
١٥ ٠٠٠		نقدية بالبنك		
١ ٠٠٠		مطبوعات باقية		
٢٥ ٠٠٠			٢٥ ٠٠٠	

مثال (٥) :

فيما يلي بعض الأرصدة التي قدمها اليك احد المهندسين عن السنة المنتهية في ١٩٨٢/١٢/٣١ بعد تصوير حساب الايرادات والمصروفات (وفقاً لمبدأ الاستحقاق) عن تلك السنة « الأرقام بالليرة اللبنانية » : -

رصيد حساب الايرادات والمصروفات (رصيد دائن)	٥٠٠ ٠٠٠
مخصص العمليات تحت التنفيذ في ٨٢/١/١	٣٠ ٠٠٠
مخصص العملاء في ٨٢/١/١	٧٠ ٠٠٠
حساب العملاء في ١٩٨٢/١٢/٣١	٩٠ ٠٠٠
قدرت العمليات تحت التنفيذ في ١٢/٣١ بمبلغ	٦٠ ٠٠٠

والمطلوب : -

تصوير حساب المقبوضات والمصروفات لمكتب المهندس وذلك عن السنة المنتهية في ١٩٨٢/١٢/٣١ .

الحل

حـ / المقبوضات والمصروفات
عن السنة المنتهية في ١٩٨٢/١٢/٣١

٦٠ ٠٠٠	الى ح/ مخصص العمليات تحت التنفيذ ١٢/٣١	٥٠٠ ٠٠٠	رصيد حساب الايرادات والمصروفات
٩٠ ٠٠٠	الى حـ/ مخصص العملاء ١٢/٣١	٣٠ ٠٠٠	من حـ/مخصص العلميات تحت التنفيذ في ١/١
٤٥٠ ٠٠٠	فائض الايرادات على المصروفات (رصيد دائن)	٧٠ ٠٠٠	من حـ/ مخصص العملاء في ١/١
٦٠٠ ٠٠٠		٦٠٠ ٠٠٠	

تمارين

تمرين (١)

فيما يلي الأرصدة التي ظهرت بميزان المراجعة المستخرج من دفاتر احد المهندسين عن السنة المنتهية في ٣١/١٢/ــ ١٩ : -

منه	له	البيان
	٨٥ ٠٠٠	أتعاب
٢٥ ٠٠٠		مرتبات
٢ ٢٠٠		ادوات
٨ ٨٠٠		ايجار
١٥ ٠٠٠	٣ ٠٠٠	أثـــاث ـمخصص استهلاك الأثاث
٧ ٠٠٠		بنك
	١٣ ٠٠٠	رأس مال
٣٥ ٠٠٠		مسحوبات
٣ ٠٠٠		عمليات تحت التنفيذ في ١/ ١/ ١٩٨١
٦ ٠٠٠		العملاء
	١ ٠٠٠	مخصص العملاء في ١/ ١/ ١٩٨١
١٠٢ ٠٠٠	١٠٢ ٠٠٠	

وقد تبين لك عند الجرد في آخر العام :

١ ـ يتضمن حساب الاتعاب مبلغ ١٥٠٠ جنيه محصلة مقدماً من خدمات لم يبدأ المكتب مباشرتها .

٢ ـ قدرت العمليات تحت التنفيذ في آخر المدة بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه

٣ ـ يبلغ الايجار المسدد مقدماً ٨٠٠ جنيه

٤ ـ تقدر الأدوات المتبقية في آخر العام بمبلغ ٢٠٠ جنيه.
٥ ـ يستهلك الاثاث بمعدل ١٠٪ سنويا (قسط ثابت)
٦ ـ تقرر جعل مخصص العملاء بحيث يصبح ٢٠٠٠ جنيه.

والمطلوب:

١ ـ تصوير حساب الايرادات والمصروفات وفقاً لقاعدة الاستحقاق.
٢ ـ تصوير الميزانية في ٣١/ ١٢/ ــ ١٩

تمرين ٢ :

فيما يلي الأرصدة التي ظهرت بميزان المراجعة المستخرج من دفاتر احد المحامين، وذلك عن السنة المنتهية في ٣١/ ١٢/ ١٩٨١ :

منه	له	البيان
١٠٠٠٠		المصروفات العمومية
٦٠٠٠٠		أثاث
٦٠٠٠		مدفوعات نيابة عن العملاء
١٠٠٠٠		ايجار
٣٥٠٠٠		مرتبات
٨٠٠٠		بنك / مكتب
١٥٠٠٠		بنك/ عملاء
١٤٠٠٠		عملاء/ اتعاب
٣٠٠٠٠		مسحوبات
	٩٠٠٠٠	أتعاب
	١٥٠٠٠	امانات للعملاء
	٢٤٠٠٠	مخصص استهلاك الأثاث
	٥٩٠٠٠	رأس المال
١٨٨٠٠٠	١٨٨٠٠٠	

فاذا تبين لك عند الجرد :

١ ـ بلغت الأتعاب المحصلة مقدماً عن عمليات تمت خلال العام ٠٠٠ ١٠

٢ ـ بلغت المصروفات العمومية المستحقة ٤٠٠٠ .

٣ ـ بلغت المرتبات المسددة مقدماً ٥٠٠٠ .

٤ ـ تقرر اعدام دين يبلغ ٤٠٠٠ على احد العملاء .

٥ ـ يستهلك الأثاث بنسبة ١٠٪ قسط ثابت .

٦ ـ قدرت العمليات التي بدأها المحامي خلال العام ، لكنها لم تتم حتى نهاية العام بمبلغ ٠٠٠ ٢٠ .

والمطلوب :

اولاً : تصوير حساب الايرادات والمصروفات وحساب المقبوضات والمصروفات عن السنة المنتهية في ٣١/١٢/ ـ ١٩ **عند اتباع القاعدة المختلطة** ، والميزانية في ذلك التاريخ .

تمرين ٣ :

فيما يلي البيانات التي قدمها اليك احد مكاتب المحامين عن السنة المنتهية في ٣١/ ١٢/ ١٩٧٦ :

ـ بلغ رصيد حساب مخصص العملاء في ٣١/ ١٢/ ٧٥	٥,٠٠٠ ليرة
ـ بلغ رصيد حساب العملاء في ٣١/ ١٢/ ٧٦	٨,٠٠٠ ليرة
ـ تبين انه ليس من الممكن تحصيل ارصدة بعض العملاء قيمتها	١,٥٠٠ ليرة
ـ الايجار الشهري للمكتب	٥٠٠ ليرة
والايجار المسدد خلال السنة	٠٠٠ ٨ ليرة
ـ بلغت المهايا المسددة	٠٠٠ ١٣ ليرة
والمهايا المستحقة	٠٠٠ ٣ ليرة

- بلغت اتعاب المكتب من واقع دفتر يومية الاتعاب ٥٠٠ ٢٩ ليرة
- بلغت مشتريات الاثاث في ١/ ١/ ٧٦ ٠٠٠ ٢ ليرة
ويستهلك الأثاث بنسبة ١٠٪ من الرصيد

- كان رصيد حساب مخصص العمليات

تحت التنفيذ٣١/ ١٢/ ٧٥ ٠٠٠ ١٠ ليرة

- قدرت العمليات تحت التنفيذ في ٣١/ ١٢/ ٧٦ بمبلغ ٠٠٠ ٢٠ ليرة

والمطلوب :

١) تحديد نتيجة اعمال المكتب عن سنة ١٩٧٦ باتباع **القاعدة المختلطة** .
٢) تصوير الميزانية في ٣١/ ١٢/ ٧٦ لبيان اثر العمليات السابقة عليها .

تمرين ٤ :

فيما يلي البيانات التي قدمها اليك احد مكاتب المحامين في لبنان عن السنة المنتهية في ٣١/ ١٢/ ١٩٨٢ : -

	ليرة
- رصيد حساب مخصص العمليات تحت التنفيذ في ١/ ١/ ٨٢	٠٠٠ ٤٠
- قدرت العمليات تحت التنفيذ في ٣١/ ١٢/ ٨٢	٠٠٠ ١٠٠
- رصيد مخصص العملاء في ١/ ١/ ٨٢	٠٠٠ ٦٠
- رصيد حساب العملاء في ٣١/ ١٢/ ٨٢	٠٠٠ ٨٠

فاذا علمت :

١ - تبلغ المرتبات التي تخص السنة	٠٠٠ ٤٠٠
والمرتبات المسددة فعلا	٠٠٠ ٣٧٠

٢ ـ ان الايجار السنوي الذي يخص السنة يبلغ ٢٠٠ ٠٠٠
وان الايجار المسدد فعلا ١٩٠ ٠٠٠

٣ ـ بلغت مشتريات الأجهزة والتركيبات في ١/ ١/ ٨٢ ٦٠٠ ٠٠٠
ويبلغ قسط اهلاكها السنوي ١٠٪ باتباع طريقة القسط الثابت

٤ ـ بلغت الأتعاب المستحقة عن سنة ٨٢ من واقع
دفتر يومية الأتعاب ٩٠٠ ٠٠٠

٥ ـ فيما يلي ارصدة باقي حسابات دفتر الاستاذ في ٨٢/١٢/٣١:

البنك	٦٠ ٠٠٠
رأس المال	٤٦٠ ٠٠٠
المسحوبات	١٢٠ ٠٠٠

فالمطلوب :

اعداد القوائم المالية الآتية : ـ

١ ـ حساب الايرادات والمصروفات باتباع **قاعدة الاستحقاق** عن السنة المنتهية في ١٩٨٢/١٢/٣١ .

٢ ـ حساب المقبوضات والمصروفات باتباع **القاعدة المختلطة** عن السنة المنتهية في ١٩٨٢/١٢/٣١ .

٣ ـ الميزانية في ١٩٨٢/١٢/٣١ .

تمرين ٥ :

فيما يلي بعض الأرصدة التي قدمها اليك احد مكاتب المحاسبين عن السنة المنتهية في ١٩٨٢/١٢/٣١ بعد تصوير حساب الايرادات والمصروفات (وفقاً لمبدأ

الاستحقاق) عن تلك السنة (الأرقام بالليرة اللبنانية) : -

	ليرة
رصيد حساب الايرادات والمصروفات (رصيد دائن)	٢٠٠ ٠٠٠
حساب مخصص العمليات تحت التنفيذ في ١/ ١/ ٨٢	٤٠ ٠٠٠
رصيد مخصص العملاء في ١/ ١/ ١٩٨٢	٦٠ ٠٠٠
حساب العملاء في ٣١/ ١٢/ ١٩٨٢	٨٠ ٠٠٠
قدرت العمليات تحت التنفيذ في ٣١/١٢/٨٢ بمبلغ	٧٠ ٠٠٠

والمطولب : -

تصوير حساب المقبوضات والمصروفات وفقا للقاعدة المختلطة لمكتب المحاسب وذلك عن السنة المنتيهة في ٣١/ ١٢/ ١٩٨٢ .

البَاب السَابع

دراسة وتحليل القوائم المالية

دراسة وتحليل القوائم الماليه

انتهينا في الأبواب السابقة من عرض القوائم المالية في المنشآت الصناعية؛ وقياس الربح في أوامر الانتاج طويلة الأجل، وفي عمليات البيع بالتقسيط والمهن الحرة.

وقد رأينا أن نخصص هذا الباب لدراسة وتحليل القوائم المالية ، فالقوائم المالية تتضمن الكثير من البيانات المحاسبية ـ وإعداد تلك القوائم لا يعتبر هدفاً نهائياً في حد ذاته . وإنما ينبغي دراسة البيانات المحاسبية التي تتضمنها تلك القوائم لتحقيق كثير من الأهداف ، أهمها:

١ ـ التعرف على دلالتها ومعناها .

٢ ـ استخدام البيانات المحاسبية كأداة للمقارنة بين المركز المالي للمشروع ونتيجة نشاطه في سنة معينة مع ما كانت عليه في السنوات السابقة . أو مع ما هي عليه في الصناعة أو التجارة التي يعمل فيها المشروع .

٣ ـ استخدامها لتكون بمثابة مؤشرات تبين الاتجاهات العامة لنتائج نشاط المنشأة .

٤ ـ إستخدامها كأداة للتخطيط والرقابة والمتابعة .

لهذا نعالج في هذا الباب موضوع دراسة وتحليل القوائم المالية في ثلاثة فصول :

الفصل الأول : اعداد القوائم المالية من السجلات غير الكاملة .

الفصل الثاني : استخدام النسب المالية كأداة للتحليل المالي .

الفصل الثالث : قائمة الموارد المالية وإستخداماتها .

الفصل التاسع عشر

أعداد القوائم المالية من السجلات غير الكاملة

تستخدم المنشآت الصغيرة مجموعة غير كاملة من السجلات ، لا تقوم على اساس نظرية القيد المزدوج .

وتكتفي هذه المنشآت عادة بتسجيل عملياتها في شكل مذكرات وبيانات وسجلات تتضمن وصفاً موجزاً للعمليات النقدية وغير النقدية وأهم هذه السجلات :

١ ـ مذكرات يومية تتخذ أحياناً شكل يومية عامة .

٢ ـ يومية الصندوق .

٣ ـ دفتر استاذ يضم بعض الحسابات منها :

أ) حسابات العملاء .

ب) حسابات الموردين .

حـ) رأس المال .

في ظل نظام القيد المزدوج يتم اعداد الميزانية بعد تصوير حساب المتاجرة وحساب الأرباح والخسائر .

أما في ظل السجلات غير الكاملة ، فاننا نضطر الى الرجوع الى كثير من المصادر ، واستخدام بعض البيانات المالية لاستخراج بيانات محاسبية جديدة .

ونصور في الجدول الآتي البيانات المحاسبية اللازمة لتصوير الميزانية ، ومصادر الحصول عليها :

العنصر	مصادر الحصول عليه
١ ـ النقدية والبنك	رصيد النقدية كما يظهر في سجل النقدية في نهاية السنة المالية (تاريخ الميزانية) ، بعد عمل تسوية البنك اذا دعت الضرورة لذلك .
٢ ـ حسابات العملاء	حسابات دفتر الاستاذ .
٣ ـ حسابات الموردين	حسابات دفتر الاستاذ .
٤ ـ المخزون السلعي	قوائم الجرد الفعلي .
٥ ـ الآلات والمهمات والأثاث وغيرها من الأصول الثابتة	قوائم الجرد الفعلي ، مع الرجوع الى القوائم المالية للسنوات السابقة وسجلات السنة الحالية للتعرف على الاضافات والاستهلاكات .
٦ ـ المصروفات المستحقة والمقدمة	السجلات والمستندات .
٧ ـ الايرادات المستحقة والمقدمة .	السجلات والمستندات .
٨ ـ رأس المال	زيادة مجموع قيم عناصر الأصول على مجموع قيم عناصر الخصوم (التي تمثل التزامات مستحقة الاداء للغير) .
٩ ـ صافي الربح	يتحدد نتيجة المعادلة الآتية : رأس المال في آخر السنة المالية ـ رأس المال في اول السنة + المسحوبات خلال السنة المالية ـ الاضافات لزيادة رأس المال خلال العام .

ثانياً : تحديد رقم صافي الربح

في حالة عدم وجود سجلات كاملة فانه يتم تحديد صافي الربح باستخدام المعادلة الآتية :

...	رأس المال في نهاية السنة المالية
...	ناقصاً : رأس المال في أول السنة المالية
...	
...	زائداً : المسحوبات خلال السنة المالية
...	
...	ناقصاً : اضافات لزيادة رأس المال
....	صافي ربح السنة المالية

مثال : فاذا قدمت اليك البيانات الآتية :

	ليرة
رأس المال في ١/ ١/ ٨٢	٦٠ ٠٠٠
رأس المال في ٣١/ ١٢/ ٨٢	٧٠ ٠٠٠
اضافات جديدة لرأس المال خلال السنة	٢٠ ٠٠٠
المسحوبات الشخصية	٣٠ ٠٠٠

فانه يتم تحديد صافي الربح على النحو الآتي : -

رأس المال في ٣١/١٢/٨٢	٧٠ ٠٠٠
ناقصاً ـ رأس المال في ١/١/٨٢	٦٠ ٠٠٠
	١٠ ٠٠٠
زائداً ـ المسحوبات خلال السنة	٣٠ ٠٠٠
	٤٠ ٠٠٠
ناقصاً ـ الاضافات الرأسمالية	٢٠ ٠٠٠
صافي الربح	٢٠ ٠٠٠

يمكن اتباع الطريقة السابقة لتحديد صافي الربح .

غير انه من الأوفق تصوير قائمة الربح شاملة لعناصر الايرادات والمصروفات المختلفة .

ونظراً لعدم وجود سجلات كاملة فانه لاعداد قائمة الربح لا بد من أن يكون لدى المنشأة سجلاً للصندوق والبنك يتضمن خانات تحليلية للعمليات النقدية من مقبوضات ومدفوعات ، وذلك على النحو الآتي :

بالنسبة للمقبوضات النقدية :

١ ـ مقبوضات من المبيعات النقدية (للبضاعة) .
٢ ـ متحصلات من العملاء .
٣ ـ متحصلات نقدية لزيادة رأس المال .
٤ ـ متحصلات من القروض .
٥ ـ متحصلات نقدية من بيع أحد أو بعض عناصر الأصول الثابتة (دون البضاعة) .

بالنسبة للمدفوعات النقدية :

١ ـ المدفوعات للمشتريات النقدية (من البضاعة) .

٢ ـ المدفوعات الى الموردين .

٣ ـ المسحوبات الشخصية النقدية لصاحب المنشأة .

٤ ـ المدفوعات لسداد القروض .

٥ ـ المدفوعات لشراء اصول ثابتة (غير البضاعة) .

ونتناول فيما يلي طريقة تحديد عناصر الايرادات والمصروفات باستخدام البيانات الواردة بسجل النقدية وخاناته التحليلية .

ثالثاً : عناصر حساب المتاجرة

نتناول فيما يلي طريقة تحديد عناصر حساب المتاجرة وهي المبيعات والمشتريات وتكلفة المبيعات ثم مجمل الربح وذلك في المنشآت التي لا توجد لديها سجلات كاملة .

١ ـ المبيعات :

يتكون رقم المبيعات من عنصرين :

أ ـ المبيعات الآجلة :

ويتم الحصول عليها من واقع البيانات الآتية :

...	المقبوضات النقدية من العملاء
...	زائداً: ارصدة العملاء في نهاية المدة
...	
...	ناقصاً: ارصدة العملاء في أول المدة
...	المبيعات الآجلة

ب ـ المبيعات النقدية :

ويتم الحصول عليها من سجل النقدية . « خانة المبيعات النقدية »

مثال : اذا قدمت اليك البيانات الآتية : ـ

	ليرة
رصيد العملاء في ١/ ١/ ٨٣	١٠ ٠٠٠
المتحصلات من العملاء خلال السنة	٥٠ ٠٠٠
رصيد العملاء في ٣١/ ١٢/ ٨٣	٢٠ ٠٠٠
المبيعات النقدية خلال السنة	٤٠ ٠٠٠

فان مجموع المبيعات يتحدد على الوجه الآتي :

أ ـ المبيعات الآجلة :

المتحصلات من العملاء خلال السنة	٥٠ ٠٠٠	
زائدا رصيد العملاء في ٣١/ ١٢/ ٨٢	٢٠ ٠٠٠	
=	٧٠ ٠٠٠	
ناقصاً رصيد العملاء في ١/ ١/ ٨٣	١٠ ٠٠٠	
جملــة المبيعــات الآجلة	٦٠ ٠٠٠	٦٠ ٠٠٠
ب ـ المبيعات النقدية :	٤٠ ٠٠٠	٤٠ ٠٠٠
مجموع المبيعات خلال السنة		١٠٠ ٠٠٠

ويمكن تحديد جملة المبيعات الآجلة بتصوير حساب العملاء على النحو الآتي :

حـ / العملاء

✓ ١٠,٠٠٠	رصيد اول المدة	✓ ٥٠,٠٠٠	من حـ/ البنك
٦٠,٠٠٠	الى حـ / المبيعات (المتمم الحسابي)	✓ ٢٠,٠٠٠	رصيد آخر المدة
٧٠,٠٠٠		٧٠,٠٠٠	

٢ ـ المشتريات :

يتكون رقم المشتريات من عنصرين :

أ ـ المشتريات الآجلة :

ويتم تحديدها من واقع البيانات الآتية :

...	المدفوعات النقدية من الموردين
...	زائداً : ارصدة الموردين في آخر المدة
...	
...	ناقصاً : ارصدة الموردين في أول المدة
...	المشتريات الآجلة

ب ـ المشتريات النقدية :

من واقع خانة المشتريات النقدية بسجل النقدية .

مثال : فاذا قدمت اليك البيانات الآتية :

	ليرة
* ارصدة الموردين في ١/ ١/ ٨٢	٥ ٠٠٠
* المدفوعات الى الموردين خلال السنة	٣٥ ٠٠٠
* ارصدة الموردين في ٣١/ ١٢/ ٨٢	١٥ ٠٠٠
* المشتريات النقدية	٢٥ ٠٠٠

فان مجموع المشتريات خلال العام يتحدد نتيجة المعادلة الآتية :

أ ـ المشتريات الآجلة :

	ليرة	
مجموع المدفوعات الى الموردين في خلال السنة	٣٥ ٠٠٠	
زائدا : ارصدة الموردين في ٣١/ ١٢/ ٨٢	١٥ ٠٠٠	
=	٥٠ ٠٠٠	
ناقصاً : ارصدة الموردين في ١/ ١/ ٨٢	٥ ٠٠٠	
= مجموع المشتريات الآجلة	٤٥ ٠٠٠	٤٥ ٠٠٠
ب ـ المشتريات النقدية :		
	٢٥ ٠٠٠	٢٥ ٠٠٠
اجمالي المشتريات خلال السنة		٧٠ ٠٠٠

ويمكن تصوير حساب المشتريات الآجلة على النحو الآتي :

حـ / الموردين

٣٥ ٠٠٠	الى حـ / البنك		٥ ٠٠٠	رصيد اول المدة
١٥ ٠٠٠	رصيد آخر المدة		٤٥ ٠٠٠	من حـ / المشتريات (المتمم الحسابي)
٥٠ ٠٠٠			٥٠ ٠٠٠	

٣ ـ تكلفة المبيعات :

بعد تحديد مجموع قيمة مشتريات المنشأة على النحو السابق شرحه ، وبعد تحديد قيمة مخزون اول المدة ومخزون آخر المدة نتيجة الجرد الفعلي يمكن تحديد تكلفة المبيعات على النحو الآتي :

٠٠٠	مخزون اول المدة (من واقع ميزانية في نهاية السنة السابقة)
٠٠٠	+ المشتريات (التي تتحدد على النحو المشروح آنفاً)
٠٠٠	= جملة البضاعة المتاحة للبيع
٠٠٠	– مخزون آخر المدة (نتيجة الجرد الفعلي)
٠٠٠	= تكلفة المبيعات

مثال : اذا تبين انه قد قدمت اليك البيانات الآتية :

مخزون اول المدة	٥ ٠٠٠
المشتريات	٧٠ ٠٠٠
مخزون آخر المدة	٧ ٠٠٠

فان تكلفة المبيعات تتحد على الوجه الآتي :

مخزون اول المدة		٥ ٠٠٠
+ المشتريات		٧٠ ٠٠٠
= اجملة البضاعة المتاحة		٧٥ ٠٠٠
ـ مخزون آخر المدة		٧ ٠٠٠
	تكلفة المبيعات	٦٨ ٠٠٠

وبذا يمكن تحديد مجمل الربح على ضوء البيانات السابقة على النحو الآتي :

	ليرة	ليرة
المبيعات		١٠٠,٠٠٠
تكلفة المبيعات :		
مخزون اول المدة	٥ ٠٠٠	
+ المشتريات	٧٠ ٠٠٠	
جملة البضاعة المتاحة	٧٥٠٠٠	
- مخزون آخر المدة	٧ ٠٠٠	
= تكلفة المبيعات	٦٨ ٠٠٠	٦٨ ٠٠٠
= مجمل الربح		٣٢ ٠٠٠

هذا هو الحال في المنشآت الصغيرة التي ليس لديها سجلات كاملة إلا انـه في بعض تلك المنشآت قد تشمل عمليات المبيعات: أوراق قبض، وديون معدومة، وخصم مسموح به، ومردودات ومسموحات المبيعات. وفي هذه الحالة يتم تحديد رقم المبيعات على النحو الوارد في المثال الآتي:

اذا قدمت إليك إحدى المنشآت البيانات الآتية من عمليات مبيعاتها خلال سنة معينة :

	ليرة
المتحصلات من العملاء	٢٠٠ ٠٠٠
أوراق القبض التي قبلها العملاء	٤٠ ٠٠٠
الديون المعدومة	٥ ٠٠٠
الخصم المسوح به	١٠ ٠٠٠
مسموحات ومردودات المبيعات	١٥ ٠٠٠
رصيد العملاء في أول المدة	٢٥ ٠٠٠
رصيد العملاء في آخر المدة	٣٠ ٠٠٠
المبيعات النقدية	١٢٥ ٠٠٠

فانه يتم تحديد جملة مبيعات السنة على النحو الآتي :

أ ـ المبيعات الآجلة :

	ليرة	
رصيد العملاء في آخر المدة	٣٠ ٠٠٠	
+ المتحصلات من العملاء	٢٠٠ ٠٠٠	
+ اوراق القبض التي قبلها العملاء	٤٠ ٠٠٠	
+ الديون المعدومة	٥ ٠٠٠	
+ الخصم المسوح به	١٠ ٠٠٠	
+ مسموحات ومردودات المبيعات	١٥ ٠٠٠	
المجموع	٣٠٠ ٠٠٠	
رصيد العملاء في اول المدة	٢٥ ٠٠٠	
= المبيعات الآجلة	٢٧٥ ٠٠٠	٢٧٥ ٠٠٠
ب ـ المبيعات النقدية :	١٢٥ ٠٠٠	١٢٥ ٠٠٠
جملة المبيعات		٤٠٠ ٠٠٠

ويمكن عرض البيانات السابقة لتصوير حساب اجمالي العملاء على النحو الآتي لبيان طريقة تحديد رقم اجمالي المبيعات الآجلة باعتباره المتمم الحسابي :

ح / العملاء

٢٥ ٠٠٠	رصيد اول المدة	٢٠٠ ٠٠٠	من ح / البنك
٢٧٥ ٠٠٠	الى ح / المبيعات الآجلة (المتمم الحسابي)	٤٠ ٠٠٠	من ح / أوراق القبض
		٥ ٠٠٠	من ح / الديون المعدومة
		١٠ ٠٠٠	من ح / الخصم المسموح به
		١٥ ٠٠٠	من ح/مردودات ومسموحات المبيعات
		٣٠ ٠٠٠	رصيد آخر المدة
٣٠٠ ٠٠٠		٣٠٠ ٠٠٠	

كما قد تضمن عمليات بعض المنشآت بالنسبة لمشترياتها : أوراق دفع تقبلها المنشأة لأمر مورديها ، وخصم مكتسب ومردودات ومسموحات للمشتريات .ويتم تحديد المشتريات الآجلة زائداً المشتريات النقدية على النحو الوارد في المثال الآتي :

اذا قدمت اليك إحدى المنشآت البيانات الآتية عن عمليات مشترياتها خلال سنة معينة :

التسديدات النقدية للموردين	٢٠٠ ٠٠٠
أوراق الدفع المقبولة لأمر الموردين	٦٠ ٠٠٠
مردودات ومسموحات المشتريات	١٠ ٠٠٠
الخصم المكتسب	٥ ٠٠٠
رصيد الموردين في أول المدة	١٥ ٠٠٠
رصيد الموردين في آخر المدة	٢٥ ٠٠٠
المشتريات النقدية	١١٥ ٠٠٠

فإنه يتم تحديد جملة المشتريات خلال السنة على النحو الآتي :

أ ـ المشتريات الآجلة :

	ليرة	ليرة
رصيد الموردين في آخر المدة	٢٥ ٠٠٠	
+ التسديدات النقدية للموردين	٢٠٠ ٠٠٠	
+ اوراق الدفع المقبولة لأمر الموردين	٦٠ ٠٠٠	
+ مردودات ومسموحات المشتريات	١٠ ٠٠٠	
+ الخصم المكتسب	٥ ٠٠٠	
	٣٠٠ ٠٠٠	
– رصيد الموردين في اول المدة	١٥ ٠٠٠	
المشتريات الآجلة	٢٨٥ ٠٠٠	٢٨٥ ٠٠٠
ب ـ المشتريات النقدية :		١١٥ ٠٠٠
جملة المشتريات		٤٠٠ ٠٠٠

ويمكن تصوير حساب اجمالي الموردين لاستخراج المشتريات الآجلة وذلك على النحو الآتي :

حـ / اجمالي الموردين

٢٠٠ ٠٠٠	الى حـ / البنك	١٥ ٠٠٠	رصيد اول المدة
		٢٨٥ ٠٠٠	من حـ / المشتريات الآجلة (المتمم الحسابي)
٦٠ ٠٠٠	الى حـ / اوراق الدفع		
١٠ ٠٠٠	الى حـ / مردودات مسموحات المشتريات		
٥ ٠٠٠	الى حـ / الخصم المكتسب		
٢٥ ٠٠٠	رصيد آخر المدة		
٣٠٠ ٠٠٠		٣٠٠ ٠٠٠	

رابعاً : عناصر حساب الأرباح والخسائر

بعد تحديد مجمل الربح على النحو السابق شرحه، يأتي دور تحديد عناصر حساب الأرباح والخسائر التي تتمثل في عناصر الايرادات والمصروفات في المنشآت التي لا توجد لديها سجلات كاملة وذلك على النحو الآتي.

١ ـ عناصر الايرادات :

يتم تحديد كل عنصر من عناصر الايرادات وذلك على أساس المحصل خلال السنة مع الأخذ في الحسبان الايرادات المحصلة مقدماً او المستحقة في بداية السنة أو في نهايتها ، وفقاً لكل حالة من الحالات ، نذكر منها على سبيل المثال :

الحالة الأولى :

		ليرة
رصيد اول السنة **المحصل مقدماً**		٢٠٠
المحصل نقداً من الايراد		٦٣٠٠
		٦٥٠٠
ـ رصيد آخر السنة **المحصل مقدماً**		٥٠٠
	ايجار السنة	٦ ٠٠٠

ويمكن الوصول الى نفس النتيجة بتصوير حساب الايجار الدائن على النحو الآتي :

حـ / الايجار الدائن

ليرة		ليرة	
٦٠٠٠	الى حـ / الارباح والخسائر (الايراد الذي يخص السنة) (المتمم الحسابي)	٢٠٠	رصيد اول المدة (المحصل مقدماً)
		٦٣٠٠	من حـ / البنك
٥٠٠	رصيد آخر المدة « محصل مقدماً »		
٦٥٠٠		٦٥٠٠	

الحالة الثانية :

	ليرة
المحصل نقداً من الايراد	٦٣٠٠
+ رصيد آخر المدة (الايراد المستحق)	١٠٠
	٦٤٠٠
+ رصيد اول المدة (الايراد المحصل مقدماً)	٢٠٠
ايجار السنة	٦٦٠٠

ويمكن الوصول الى نفس النتيجة بتصوير حساب الأيجار على النحو الآتي :

حـ / الايجار الدائن

ليرة		ليرة	
٦٦٠٠	الى حـ / الأرباح والخسائر (الايجار الذي يخص السنة) (المتمم الحسابي)	٢٠٠	رصيد اول المدة محصل مقدماً
		٦ ٣٠٠	من حـ / البنك
		١٠٠	رصيد آخر المدة (الايراد المستحق)
٦ ٦٠٠		٦ ٦٠٠	

الحالة الثالثة : ـ

	ليرة
الايراد المحصل مقدماً خلال العام	٦ ٣٠٠
+ رصيد آخر المدة (الايراد المستحق)	٢٥٠
	٦ ٥٥٠
- رصيد اول المدة (الايجار المستحق)	١٥٠
ايجار السنة	٦ ٤٠٠

ويمكن الوصول الى نفس النتيجة بتصوير حساب الايجار على النحو الآتي :

حـ / الايجار الدائن

١٥٠	رصيد اول السنة (الايراد المستحق)	٦ ٣٠٠	من حـ / البنك
٦ ٤٠٠	الى حـ / الأرباح والخسائر (الايراد الذي يخص السنة) (متمم الحسابي)	٢٥٠	رصيد آخر المدة (الايراد المستحق)
٦ ٥٥٠		٦ ٥٥٠	

الحالة الرابعة : ـ

	ليرة
الايراد المحصل نقداً خلال العام	٦ ٣٠٠
ـ رصيد اول المدة (الايجار المستحق)	٥٠
	٦ ٢٥٠
ـ رصيد آخر المدة (ايجار المحصل مقدماً)	٣٥٠
ايجار السنة	٥ ٩٠٠

ويمكن الوصول الى نفس النتيجة بتصوير حساب الايجار على النحو الآتي :

حـ / الايجار الدائن

٥٠	رصيد اول المدة (الايراد المستحق)	٦٣٠٠	من حـ / البنك
٥٩٠٠	الى حـ / الأرباح والخسائر (الايراد الذي يخص السنة)		
٣٥٠	رصيد آخر السنة (الايجار المحصل مقدماً)		
٦٣٠٠		٦٣٠٠	

٢ ـ عناصر المصروفات :

يتم تحديد كل عنصر من عناصر المصروفات وذلك على اساس المسدد خلال السنة على ان يؤخذ في الاعتبار المسدد مقدماً في أول السنة او المستحق في اول السنة والمسدد مقدماً في نهاية السنة أو المستحق في نهاية السنة ، وفقاً لكل حالة من الحالات ، نذكر منها على سبيل المثال :

الحالة الأولى:

	ليرة
المرتبات المسددة خلال السنة	٨٠٠٠
+ رصيد آخر المدة (المستحق)	٣٥٠
	٨٣٥٠
– رصيد اول المدة (المستحق)	١٥٠
المرتبات التي تخص السنة	٨٢٠٠

ويمكن الوصول الى نفس النتيجة بتصوير حساب المرتبات عى النحو الآتي :

حـ / المرتبات

٨٠٠٠	الى حـ / البنك (المسدد خلال السنة)	١٥٠	رصيد اول المدة (المستحق)
٣٥٠	رصيد آخر المدة (المستحق)	٨٢٠٠	من حـ / الأرباح والخسائر (مرتبات السنة) (المتمم الحسابي)
٨٣٥٠		٨٣٥٠	

الحالة الثانية :

	ليرة
المرتبات المسددة نقداً خلال السنة	٨٠٠٠
ـ رصيد اول المدة (المستحق)	٢٥٠
	٧٧٥٠
ـ رصيد آخر المدة (المسدد مقدماً)	٤٥٠
	٧٣٠٠

ويمكن الوصول الى نفس النتيجة بتصوير حساب المرتبات على النحو الآتي :

حـ / المرتبات

ليرة		ليرة	
٨ ٠٠٠	الى حـ / البنك (المسددة خلال السنة)	٢٥٠	رصيد اول المدة (المستحق)
		٧ ٣٠٠	من حـ / الأرباح والخسائر (مرتبات السنة) (المتمم الحسابي)
		٤٥٠	رصيد آخر المدة (المسدد مقدماً)
٨ ٠٠٠		٨ ٠٠٠	

الحالة الثالثة :

	ليرة
المرتبات المسددة نقداً خلال السنة	٨ ٠٠٠
+ رصيد اول المدة (المسدد مقدماً)	١٠٠
	٨ ١٠٠
- رصيد آخر المدة (المسدد مقدماً)	٣٠٠
	٧ ٨٠٠

ويمكن الوصول الى نفس النتيجة بتصوير حساب المرتبات على النحو الآتي :

حـ / المرتبات

١٠٠	رصيد اول السنة (المسدد مقدماً)	٧٨٠٠	من حـ / الأرباح والخسائر (مرتبات السنة) (المتمم الحسابي)
٨٠٠٠	الى حـ / البنك (المسدد خلال السنة)	٣٠٠	رصيد آخر المدة (المرتبات المسددة مقدماً)
٨١٠٠		٨١٠٠	

الحالة الرابعة :

	ليرة
المرتبات المسددة خلال العام	٨٠٠٠
ـ رصيد اول المدة (المرتبات المستحقة)	٥٠
	٧٩٥٠
ـ رصيد آخر المدة (المسدد مقدماً)	٣٥٠
المرتبات التي تخص السنة	٧٦٠٠

ويمكن الوصول الى نفس النتيجة بتصوير حساب المرتبات على النحو الآتي :

حـ / المرتبات

ليرة		ليرة	
٨٠٠٠	الى حـ / البنك	٥٠	رصيد اول المدة (المرتبات المستحقة)
		٧٦٠٠	الى حـ / الأرباح والخسائر (المتمم الحسابي)
		٣٥٠	رصيد آخر السنة (المرتبات المسددة مقدماً)
٨٠٠٠		٨٠٠٠	

الأصول الثابتة واستهلاكها

تتحدد قيمة الأصول الثابتة على النحو الآتي :

رصيد اول السنة	من ميزانية السنة السابقة
+ الاضافات نتيجة الشراء نقداً	من خانات سجل النقدية
+ الاضافات نتيجة الشراء الآجل	من البيانات الخاصة بزيادة الأرصدة الدائنة للموردين
ـ الاستبعادات نتيجة البيع نقداً	من خانات سجل النقدية
ـ الاستهلاك	وفقاً لمعدلات الاستهلاك المتفق عليها

فاذا قدمت اليك البيانات الآتية :

رصيد الاثاث في أول المدة	٢٠ ٠٠٠
اثاث مشترى نقداً	١٥ ٠٠٠
اثاث مباع نقداً	٥ ٠٠٠
معدل الاستهلاك	١٠٪ من الرصيد

ففي هذه الحالة يتحدد رصيد حساب الاثاث في نهاية السنة على النحو الآتي :

رصيد الاثاث في اول السنة	٢٠ ٠٠٠
+ اضافات الاثاث المشتراة خلال السنة	١٥ ٠٠٠
	٣٥ ٠٠٠
ـ استبعادات الاثاث المباع خلال السنة	٥ ٠٠٠
رصيد حساب الاثاث في نهاية السنة قبل الاستهلاك	٣٠ ٠٠٠
ـ الاستهلاك بمعدل ١٠٪ من الرصيد	٣ ٠٠٠
رصيد حساب الاثاث في نهاية السنة بعد الاستهلاك	٢٧ ٠٠٠

ويظهر عبء الاستهلاك ضمن الاعباء التي تظهر في الجانب المدين من حساب الارباح والخسائر .

مثال شامل :

فيما يلي البيانات التي قدمتها إليك إحدى المنشآت الفردية المستخرجة من سجلاتها غير الكاملة وذلك عن السنة المنتهية في ٣١/ ١٢/ ٨٣ :

البيان	أرصدة ١/ ١/ ٨٣	أرصدة ٣١/ ١٢/ ٨٣
١ ـ أوراق القبض	٢ ٠٠٠	٦ ٠٠٠
٢ ـ عملاء	٨ ٠٠٠	١٠ ٠٠٠
٣ ـ معدات	٦ ٠٠٠	٥ ٧٠٠
٤ ـ مخزون سلعي	٨ ٠٠٠	٤ ٨٠٠
٥ ـ موردون	٦ ٠٠٠	٥ ٥٠٠
٦ ـ أوراق الدفع	٤ ٠٠٠	٢ ٥٠٠

واذا قدمت إليك البيانات الآتية باعتبارها تمثل ملخصاً لدفتر الصندوق :

البيان		
رصيد الصندوق في ١/ ١/ ٨٣		٦ ٠٠٠
مقبوضات :		
من العملاء	١٥ ٠٠٠	
من أوراق القبض	٤ ٨٠٠	
	١٩ ٨٠٠	١٩ ٨٠٠
		٢٥ ٨٠٠
مدفوعات :		
للموردين	٧ ٦٠٠	
لأوراق الدفع	٦ ٤٠٠	
للمصروفات العمومية والادارية	٢ ٨٠٠	
للمسحوبات الشخصية	٢ ٠٠٠	
	١٨ ٨٠٠	١٨ ٨٠٠
رصيد الصندوق في ٣١/ ١٢/ ١٩٨٣		٧ ٠٠٠

وإذا علمت أن الديون التي أُعدمت خلال العام قد بلغت ٥٠٠ ليرة

فالمطلوب :

أولاً : تحديد صافي الربح أو الخسارة عن السنة المنتهية في ٣١/ ١٢/ ٨٣ عن طريق التغيرات في رأس المال .

ثانياً : اعداد قائمة الربح التفصيلية عن تلك السنة .

الحل :

أولاً : تحديد صافي الربح أو الخسارة عن طريق التغيرات

يتم تحديد رأس المال في أول السنة وفي نهايتها ، وذلك بمقارنة زيادة مجموع الأصول على مجموع الخصوم في آخر المدة بما كانت عليه في أول المدة وذلك على النحو الآتي :

الأصول في ١/١	الأصول في ٣١/١٢	بيان	الخصوم في ١/١	الخصوم في ٣١/١٢	بيان
٢ ٠٠٠	٦ ٠٠٠	أوراق القبض	٤ ٠٠٠	٢ ٥٠٠	أوراق دفع
٨ ٠٠٠	١٠ ٠٠٠	عملاء	٦ ٠٠٠	٥ ٥٠٠	موردون
٦ ٠٠٠	٥ ٧٠٠	معدات			
٨ ٠٠٠	٤ ٨٠٠	مخزون سلعي			
٦ ٠٠٠	٧ ٠٠٠	نقدية	٢٠ ٠٠٠	٢٥ ٥٠٠	رأس المال (متمم حسابي)
٣٠ ٠٠٠	٣٣ ٥٠٠	٣٠ ٠٠٠	٣٠٠٠٠	٣٣٥٠٠	

ويتم تحديد صافي الربح لسنة ١٩٨٣ باعتباره يعادل

رأس المال في نهاية السنة ـ رأس المال في أول السنة .

اذن : صافي الربح =

رأس المال في ٣١/ ١٢/ ٨٣	٢٥ ٥٠٠
رأس المال في ١/ ١/ ٨٣	٢٠ ٠٠٠
صافي الأرباح	٥ ٥٠٠

ثانياً : إعداد قائمة الربح التفصيلية عن السنة المنتهية في ٣١/ ١٢/ ٨٣ :

يتطلب إعداد هذه القائمة إستخدام البيانات الواردة في رأس التمرين لاستخراج بعض عناصر قائمة الربح وهي :

١ ـ قيمة أوراق القبض المقدمة من العملاء : ويتم ذلك بتصوير حـ / أوراق القبض وذلك على النحو الآتي :

حـ / أوراق القبض

٢ ٠٠٠	رصيد أول المدة	٤ ٨٠٠	من حـ / الصندوق
٨ ٨٠٠	إلى حـ / العملاء (المتمم الحسابي)	٦ ٠٠٠	رصيد آخر المدة
١٠ ٨٠٠		١٠ ٨٠٠	

٢ ـ قيمة المبيعات الآجلة : ويتم ذلك بتصوير حساب العملاء وذلك على النحو الآتي :

حـ / العملاء

٨٠٠٠	رصيد ١/١	١٥٠٠٠	من حـ / الصندوق
		٥٠٠	من حـ / الديون المعدومة
٢٦٣٠٠	إلى حـ / المبيعات الآجلة . (متمم حسابي)	٨٨٠٠	من حـ / أوراق القبض
		١٠٠٠٠	الرصيد في ١٢/٣١
٣٤٣٠٠		٣٤٣٠٠	

٣ ـ تحديد قيمة أوراق الدفع التي قدمتها المنشأة إلى الموردين : ويتم ذلك بتصوير حساب أوراق الدفع وذلك على النحو الآتي :

حـ / أوراق الدفع

٦٤٠٠	إلى حـ / الصندوق	٤٠٠٠	رصيد ١/١
٢٥٠٠	رصيد ١٢/٣١	٤٩٠٠	من حـ / الموردين (المتمم الحسابي)
٨٩٠٠		٨٩٠٠	

٤ ـ تحديد قيمة المشتريات الآجلة : ويتم ذلك بتصوير حـ / الموردين الذي يظهر على الصورة الآتية :

حـ / الموردين

٧٦٠٠	إلى حـ / الصندوق	٦٠٠٠	رصيد في ١/١
٤٩٠٠	إلى حـ / أوراق الدفع		
٥٥٠٠	الرصيد في ١٢/٣١	١٢٠٠٠	من حـ / المشتريات (متمم حسابي)
١٨٠٠٠		١٨٠٠٠	

٥ ـ ويترتب على اتباع الخطوات الآتية استخراج البيانات الآتية الخاصة ببعض العناصر اللازمة لتصوير قائمة الربح .

المبيعات	٢٦ ٣٠٠
المشتريات	١٢ ٠٠٠

وقد تضمنت البيانات الواردة في رأس التمرين :

المخزون السلعي في أول المدة	٨ ٠٠٠
المخزون السلعي في نهاية المدة	٤ ٨٠٠

وبإستخدام هذه العناصر يمكن تحديد تكلفة العناصر ومجمل الربح ، كما يمكن تحديد عبء الاستهلاك وذلك بمقارنة رصيد المعدات في أول السنة ورصيدها في آخر العام .

كما يمكن تحديد عبء الاستهلاك وذلك بمقارنة رصيد المعدات في أول السنة ورصيدها في آخر العام .

لتحديد عبء الاستهلاك :

معدات في أول السنة	٦ ٠٠٠
ـ معدات في آخر السنة	٥ ٧٠٠
= عبء استهلاك السنة	٣٠٠

وقد تضمنت البيانات الواردة في رأس التمرين المصروفات العمومية والديون المعدومة وهي العناصر اللازمة لتصوير حـ / الأرباح والخسائر او استكمال قائمة الربح كما جاءت في رأس التمرين .

وعلى ضوء ما سبق تظهر قائمة الربح عن السنة المنتهية في ٣١/ ١٢/ ٨٣ وذلك على النحو الآتي :

البيان		
المبيعات		٢٦ ٣٠٠
ـ **تكلفة المبيعات**		
مخزون سلعي في ١/ ١	٨ ٠٠٠	
+ مشتريات	+ ١٢ ٠٠٠	
	٢٠ ٠٠٠	
– مخزون سلعي آخر المدة	– ٤ ٨٠٠	
= تكلفة المبيعات	١٥ ٢٠٠	١٥ ٢٠٠
= اجمالي الربح		١١ ١٠٠
– **المصروفات**		
مصروفات عمومية وادارية	٢ ٨٠٠	
+ استهلاك الآلات والمعدات	٣٠٠	
+ ديون معدومة	٥٠٠	
= المصروفات	٣ ٦٠٠	٣ ٦٠٠
= صافي الربح		٧ ٥٠٠
– **مسحوبات شخصية**		٢ ٠٠٠
= صافي الربح الذي استخدم في زيادة رأس المال		٥ ٥٠٠

تمارين

تمرين رقم (١)

اذا علمت ان العمولة الدائنة التي حصلتها احدى المنشآت الفردية خلال سنة معينة ٥٠٠٠ ليرة .

واذا قدمت اليك البيانات الآتية بشأن العمولة الدائنة :

	اول السنة	نهاية السنة
العمولة الدائنة المحصلة مقدماً	١٠٠ ليرة	٢٠٠ ليرة
العمولة الدائنة المستحقة		٥٠٠ ليرة

والمطلوب : ـ

تحديد العمولة الدائنة التي تخص السنة والتي تظهر في قائمة الربح .

تمرين رقم (٢)

اذا علمت ان الاجور التي سددتها احدى المنشآت الفردية خلال سنة معينة ٦٠٠٠ ليرة .

واذا قدمت اليك البيانات الآتية بشأن الأجور :

	اول السنة	آخر السنة
الأجور المسددة مقدماً	١٥٠ ليرة	٥٠٠ ليرة
الأجور المستحقة		٣٥٠ ليرة

فالمطلوب:

تحديد الأجور التي تخص السنة والتي تظهر في قائمة الربح .

تمرين (٣)

بين أوجه الصواب والخطأ في كل من الحالات الآتية :

أ ـ اذا أظهرت قائمة الدخل لاحدى الوحدات عن السنة المنتهية في ٣١/١٢/١٩٨٢ ايجار قدره ٤٨٠٠ ليرة ، وكانت البيانات المقارنة المأخوذة من الميزانية المقارنة كالتالي :

	٨٢/١/١	٨٢/١٢/٣١
ايجار مدفوع مقدماً	٤٠٠	ـ
إيجار مستحق	ـ	٨٠٠

فإن الايجار المسدد خلال عام ١٩٨٢ تبلغ ٣٦٠٠ ليرة.

ب ـ اذا بلغ رصيد حسابات الدائنين في ٣/١ ، ٣/٣١ من إحدى السنوات ٥٠٠٠ ليرة ، ٦٠٠٠ ليرة على الترتيب . وكانت المبالغ المدفوعة خلال الشهر كما يلي :

٩ ٢٠٠ ليرة إلى الدائنين .
٨ ٠٠٠ ليرة مشتريات نقدية .

واذا علمت أن الخصم المكتسب بلغ ١٠٠٠ ليرة ، ومردودات المشتريات ٨٠٠ ليرة .

فإن رقم اجمالي المشتريات الذي يظهر في قائمة الدخل عن شهر مارس يبلغ ٢٠ ٠٠٠ ليرة .

تمرين (٤)

فيما يلي البيانات التي قدمتها إليك احدى المنشآت الفردية التي لاتتوفر لديه سجلات كاملة وذلك عن شهر فبراير سنة ١٩٨٣ ، وبعض المعلومات الأخرى :

أرصدة العملاء في ١/ ٢/ ١٩٨٣	٢٥ ٠٠٠
أرصدة العملاء في ٢٨/ ٢/ ١٩٨٣	٣٣ ٠٠٠
متحصلات من العملاء خلال الشهر	٢٢ ٠٠٠
المبيعات النقدية خلال الشهر	٤٠ ٠٠٠
مردودات ومسموحات المبيعات خلال الشهر	٣٠ ٠٠٠
ديون تم اعدامها خلال الشهر	٢٠ ٠٠٠

المطلوب :

تحديد رقم المبيعات التي يظهر في قائمة الربح عن شهر فبراير سنة ١٩٨٣ .

تمرين ٥ :

فيما يلي البيانات التي قدمتها إليك إحدى المنشآت الفردية المستخرجة من سجلاتها غير الكاملة وذلك عن السنة المنتهية في ٣١/ ١٢/ ٨٣ .

البيان	ارصـــدة١/ ١/ ٨٣	ارصدة ٣١/ ١٢/ ٨٣
أوراق القبض	٣ ٠٠٠	٧ ٠٠٠
عملاء	٩ ٠٠٠	١١ ٠٠٠
معدات	٧ ٠٠٠	٦ ٧٠٠
مخزون سلعي	٩ ٠٠٠	٥ ٨٠٠
موردون	٧ ٠٠٠	٦ ٥٠٠
أوراق الدفع	٥ ٠٠٠	٣ ٥٠٠

واذا قدمت إليك البيانات الآتية باعتبارها تمثل ملخصاً لدفتر الصندوق :

رصيد الصندوق في ١/ ١/ ٨٣		٧ ٠٠٠
+ مقبوضات		
من العملاء	١٦ ٠٠٠	
من أوراق القبض	٥ ٨٠٠	
	٢١ ٨٠٠	٢١ ٨٠٠
		٢٨ ٨٠٠
- مدفوعات :		
للموردين	٨ ٦٠٠	
لأوراق الدفع	٧ ٤٠٠	
لمصروفات	٣ ٨٠٠	
لمسحوبات الشخصية	٣ ٠٠٠	
	٢٢ ٨٠٠	٢٢ ٨٠٠
= رصيد الصندوق في ٣١/ ١٢/ ٨٣		٦ ٠٠٠

وإذا علمت أن الديون التي أُعدمت خلال العام قد بلغت ٥٠٠ ليرة.

فالمطلوب :

أولاً : تحديد صافي الربح أو الخسارة عن السنة المنتهية في تاريخ ٣١/ ١٢/ ٨٣ عن طريق التغيرات في رأس المال .

ثانياً : اعداد قائمة الربح التفصيلية عن تلك السنة .

الفصل الثامن عشر

التحليل الأفقي والرأسي

او التغيرات الأفقية والعلاقات الرأسية

يختص هذا الفصل أساساً بالتحليل المالي عن طريق استخدام النسب المالية كمؤشرات للأداء ، ولكننا سنعرض في بدايته للتحليل الأفقي والرأسي أو تحليل التغيرات الأفقية والعلاقات الرأسية .

التحليل الأفقي :

يقوم التحليل الأفقي للقوائم المالية على اساس مقارنة البيانات المحاسبية في سنة معينة بما كانت عليه في سنة سابقة . ويتناول التحليل الأفقي القوائم المالية بانواعها ومنها :

١ - التحليل الأفقي لقائمة المركز المالي في سنة معينة لمقارنة عناصرها بما كانت عليه في سنة سابقة أو سنوات سابقة أو بقائمة المركز المالي للصناعة او للقطاع الذي يعمل فيه المشروع.

ويكون الغرض من هذه المقارنة الأفقية هو التعرف على ما طرأ على عناصر قائمة المركز من تغير بالنسبة للبيانات التي تتخذ اساساً للمقارنة .

٢ -التحليل الأفقي لقائمة الربح في سنة معينة عن طريق مقارنة عناصرها بما كانت عليه في سنة سابقة أو في عدد من السنوات السابقة، وذلك للتعرف على مدى ما حققته المنشأة من تقدم او تدهور، ودراسة الأسباب التي أدت الى

تلك التغيرات للعمل على تحقيق مزيد من التقدم أو علاج أسباب التدهور.

ولا يكفي بطبيعة الحال التعرف على مقدار التغيرات التي طرأت من سنة إلى أخرى ، بل لا بد من تحديد النسبة المئوية لهذا التغير للتعرف على أهميته النسبية .

ويعاون التحليل الأفقي على التعرف على الاتجاهات العامة . ومن وسائل التحليل الأفقي ايضاً اعتبار البيانات الخاصة بسنة معينة هي سنة الأساس والتعبير عنها برقم ١٠٠ ثم التعبير عن نتائج السنوات التالية بنسبة مئوية منسوبة الى سنة الاساس . فاذا بلغت في سنة معينة ١٢٠ مثلاً فانها تمثل زيادة قدرها ٢٠٪ عن سنة الأساس ، واذا بلغت في سنة أخرى ٩٠٪ مثلاً فانها تعني نقصاً قدره ١٠٪ عن سنة الأساس .

التحليل الرأسي :

ويتم التحليل الرأسي عن طريق ايجاد علاقة بين أحد عناصر قائمة المركز المالي وباقي العناصر الأخرى ، أو بين أحد عناصر قائمة الربح وباقي عناصرها . ومثال ذلك اعتبار مجموع اصول المنشأة اساساً لقياس الأهمية النسبية لباقي عناصر قائمة المركز المالي . ومثال آخر لذلك هو التحليل الرأسي بقصد ايجاد العلاقة بين المبيعات وبين العناصر الأخرى لقائمة الربح .

ويلاحظ انه اذا بلغ رقم أحد العناصر محل الدراسة صفراً، فقد جرت العادة عند مقارنته بما يقابله في السنة التي تتخذ اساساً للمقارنة عدم ذكر النسبة المئوية لهذا التغير .

مثال : للتحليل الأفقي لقائمة الربح :

تقوم طريقة التحليل الأفقي على مقارنة البيانات المالية لعناصر القوائم المالية لفترة مالية معينة بما يقابلها في فترة مالية سابقة ، او بما يقابلها من عدد من الفترات المالية السابقة ، وذلك لتحديد مقدار التغير الذي طرأ على كل عنصر من تلك العناصر بقصد دراسة الأسباب التي أدت الى هذا التغير .

وفيما يلي مثال لقائمة الربح لأحدى المنشآت عن السنة المالية المنتهية في ٣١/١٢/١٩٨٠ ، والسنة المنتهية في ٣١/١٢/١٩٨١ وقيمة التغير الذي طرأ في سنة ١٩٨١ ونسبته إلى سنة ١٩٨٠ .

بيان	في ٣١/١٢/٨٠	في٣١/١٢/٨١	قيمة التغير	نسبة التغير
المبيعات	١,٠٠٠,٠٠٠	١,٥٠٠,٠٠٠	٥٠٠,٠٠٠	٪٥٠
تكلفة المبيعات	٦٠٠,٠٠٠	١,٠٠٠,٠٠٠	٤٠٠,٠٠٠	٪٦٦,٦
مجمل الربح	٤٠٠,٠٠٠	٥٠٠,٠٠٠	١٠٠,٠٠٠	٪٢٥
مصروفات ادارية	١٥٠,٠٠٠	٢١٠,٠٠٠	٦٠,٠٠٠	٪٤٠
مصروفات بيعية	١٠٠,٠٠٠	١٢٠,٠٠٠	٢٠,٠٠٠	٪٢٠
مصروفات مالية	٥٠,٠٠٠	٦٠,٠٠٠	١٠,٠٠٠	٪٢٠
مجموع المصروفات	٣٠٠,٠٠٠	٣٩٠,٠٠٠	٩٠,٠٠٠	٪٣٠
صافي الربح	١٠٠,٠٠٠	١١٠,٠٠٠	١٠,٠٠٠	٪١٠

يبين هذا الجدول مقدار التغير الذي طرأ على كل عنصر من عناصر قائمة الربح بنسبة هذا التغير الى ما كان عليه في سنة ١٩٨٠ التي تعتبر سنة الأساس أي السنة التي اتخذت ركيزة للقياس والمقارنة.

مثال : للتحليل الأفقي للميزانية :

اجراء المقارنة الأفقية ليس قاصراً على قائمة الربح ولكن يمكن تطبيقه على قائمة الميزانية او قائمة المركز المالي وجميع انواع القوائم المالية الأخرى .

وفيما يلي مثال يبين استخدام هذه الطريقة على ميزانية شركة الانشاء والتعمير في

٣١/ ١٢/ ١٩٨٠ وفي ٣١/ ١٢/ ١٩٨١ وقيمة التغير الذي طرأ على كل عنصر من عناصر الأصول والخصوم ونسبة هذا التغير :

ميزانية شركة الانشاء والتعمير

بيان	في ٣١/ ١٢/ ٨٠	في ٣١/ ١٢/ ٨١	قيمة التغير	نسبة التغير
أولاً :				
جانب الأصول :				
الأراضي	١٠٠,٠٠٠	١٠٠,٠٠٠	-	-
المباني	٢٠٠,٠٠٠	٣٠٠,٠٠٠	١٠٠,٠٠٠	٪٥٠
الآلات	٥٠٠,٠٠٠	٧٠٠,٠٠٠	٢٠٠,٠٠٠	٪٤٠
مجموع الأصول الثابتة	٨٠٠,٠٠٠	١,١٠٠,٠٠٠	٣٠٠,٠٠٠	٪٣٧,٥
مخزون سلعي	٢٠٠,٠٠٠	٣٠٠,٠٠٠	١٠٠,٠٠٠	٪٥٠
عملاء	٤٠٠,٠٠٠	٢٠٠,٠٠٠	(٢٠٠,٠٠٠)	(٪٥٠)
بنك	٣٠٠,٠٠٠	٢٠٠,٠٠٠	(١٠٠,٠٠٠)	(٪٣٣,٣)
مجموع الأصول المتداولة	٩٠٠,٠٠٠	٧٠٠,٠٠٠	(٢٠٠,٠٠٠)	(٪٢٢,٢)
مجموع جانب الأصول	١,٧٠٠,٠٠٠	١,٨٠٠,٠٠٠	١٠٠,٠٠٠	٪٥,٩

ثانياً :

جانب الخصوم :

رأس المال	٨٠٠,٠٠٠	٨٠٠,٠٠٠	-	-
الاحتياطي القانوني	٢٠٠,٠٠٠	٢٢٥٠٠٠	٢٥,٠٠٠	١٢,٥٪
ارباح العام	١٠٠,٠٠٠	١٢٥,٠٠٠	٢٥,٠٠٠	٢٥٪
حقول الملكية	١,١٠٠,٠٠٠	١,١٥٠,٠٠٠	٥٠,٠٠٠	٤,٥٪
قرض طويل الأجل	٣٠٠,٠٠٠	٢٠٠,٠٠٠	(١٠٠,٠٠٠)	٣٣.٣٪
موردون	٥٠,٠٠٠	١٤٠,٠٠٠	٩٠,٠٠٠	١٨٠٪
مخصص استهلاك المباني	٥٠,٠٠٠	٦٠,٠٠٠	١٠,٠٠٠	٢٠٪
مخصص استهلاك الآلات	٢٠٠,٠٠٠	٢٥٠,٠٠٠	٥٠,٠٠٠	٢٥٪
مجموع الخصوم المتداولة	٦٠٠,٠٠٠	٦٥٠,٠٠٠	٥٠,٠٠٠	٨,٣٪
مجموع جانب الخصوم	١,٧٠٠,٠٠٠	١,٨٠٠,٠٠٠	١٠٠,٠٠٠	٥,٩٪

مثال : للتحليل الرأسي لقائمة الربح :

يقوم هذا التحليل على أساس ايجاد العلاقة الرأسية بين جميع عناصر القائمة المالية بالنسبة لأحد عناصرها الذي يتخذ اساساً للقياس .

وفيما يلي قائمة الربح عن السنة المنتهية في ١٩٨٠/١٢/٣١ وفي ١٩٨٢/١٢/٣١ مع بيان العلاقة الرأسية بين كل عنصر من عناصر تلك القائمة وبين رقم المبيعات الذي اتخذ اساساً للمقارنة .

العنصر	٣١/ ١٢/ ٨٠	النسبة المئوية الى المبيعات	٣١/ ١٢/ ٨١	النسبة المئوية الى المبيعات
المبيعات	١,٠٠٠,٠٠٠	٪١٠٠	١,٥٠٠,٠٠٠	٪١٠٠
تكلفة المبيعات	٦٠٠,٠٠٠	٪٦٠	١,٠٠٠,٠٠٠	٪٦٦,٦
مجمل الربح	٤٠٠,٠٠٠	٪٤٠	٥٠٠,٠٠٠	٪٣٣,٣
مصروفات ادارية	١٥٠,٠٠٠	٪١٥	٢١٠,٠٠٠	٪١٤
مصروفات بيعية	١٠٠,٠٠٠	٪١٠	١٢٠,٠٠٠	٪٨
مصروفات مالية	٥٠,٠٠٠	٪٥	٦٠,٠٠٠	٪٤
	٣٠٠,٠٠٠	٪٣٠	٣٩٠,٠٠٠	٪٢٦
صافي الربح	١٠٠,٠٠٠	٪١٠	١١٠,٠٠٠	٪٧,٣

ويبدو من هذه الدراسة النتائج التالية :

١ ـ ارتفعت قيمة المبيعات من ١,٠٠٠,٠٠٠ الى ١,٥٠٠,٠٠٠ ليرة وذلك بزيادة قدرها ٥٠٠,٠٠٠ ليرة .

٢ ـ ارتفعت تكلفة المبيعات من ٦٠٠,٠٠٠ الى ١,٠٠٠,٠٠٠ ليرة كما ارتفعت نسبة تكلفة المبيعات من ٦٠٪ الى ٦٦,٦٪ .

٣ ـ ارتفعت المصروفات الادارية من ١٥٠٠٠٠ الى ٢١٠,٠٠٠ ليرة غير ان نسبتها الى رقم المبيعات انخفضت من ١٥٪ الى ١٤٪ .

٤ ـ ارتفعت المصروفات البيعية من ١٠٠,٠٠٠ الى ١٢٠,٠٠٠ ليرة بينما انخفضت نسبتها الى المبيعات من ١٠٪ الى ٨٪ اي بمعدل قدره ٢٪ .

٥ ـ ارتفعت المصروفات المالية من ٥٠,٠٠٠ ليرة الى ٦٠,٠٠٠ ليرة بينما انخفضت نسبتها من ٥٪ الى ٤٪ اي بمعدل ١٪ .

٦ ـ ارتفع مجموع المصروفات من ٣٠٠,٠٠٠ الى ٣٩٠,٠٠٠ ليرة بينما انخفضت نسبتها من ٣٠٪ الى ٢٦٪ .

٧ ـ ارتفع صافي الربح من ١٠٠,٠٠٠ الى ١١٠,٠٠٠ بينما انخفضت نسبة صافي الربح الى المبيعات من ١٠٪ الى ٧,٣٪ .

٨ ـ وبصفة عامة يمكن القول انه برغم ارتفاع المبيعات من ١,٠٠٠,٠٠٠ ليرة الى ١,٥٠٠,٠٠٠ ليرة اي بزيادة قدرها ٥٠٠,٠٠٠ ليرة غير ان صافي الربح قد زاد بمبلغ ١٠,٠٠٠ ليرة فقط .

التحليل المالي باستخدام النسب المالية كمؤشرات لتقييم الأداء

لا تقتصر أهمية الرقم على ما يدل عليه في حد ذاته ، وانما تظهر أهمية الرقم عند مقارنته بغيره من الأرقام . ومثال ذلك مقارنة رقم مجمل الربح برقم تكلفة المبيعات للوصول الى نسبة مجمل الربح ومقارنة رقم الأصول المتداولة برقم الخصوم المتداولة للتعرف على نسبة التداول .

ومن أجل هذا ظهرت أهمية النسب او المعدلات المالية التي هي مجموعة من المؤشرات التي تستخدم كأداة من أدوات التحليل المالي عن طريق ايجاد :

ـ العلاقة بين احد عناصر قائمة المركز المالي وبين أحد أو بعض عناصرها الأخرى .

ـ العلاقة بين احد عناصر قائمة الربح وبين أحد أو بعض عناصرها الأخرى .

ـ العلاقة بين أحد أو بعض عناصر قائمة الربح وبين أحد أو بعض عناصر المركز المالي .

الغرض من النسب المالية :

يهتم القائمون على ادارة المشروع ، واصحاب المشروع والمستثمرون، والدائنون ، والبنوك عند قيامهم بدراسة المشروع والتحليل المالي باستخدام نسب

مالية معينة تكون لها دلالتها للوقوف على بعض النواحي الخاصة التي تهمهم ولهذا تختلف أهمية هذه النسب من فريق الى آخر وذلك على النحو الآتي :

١ ـ من وجهة نظر المقرض :

يهتم المقرض أو الدائن او البنك الذي يمنح الائتمان الى المنشأة بمدى قدرتها على الوفاء بالتزاماتها . ومن أجل هذا فهو يوجهه عناية خاصة لبعض النواحي التي من أهمها :

أ ـ قدرة المنشأة على تحقيق الربح في المستقبل باعتباره احد الموارد المالية الرئيسية للوفاء بما عليها من التزامات .

ب ـ مدى توافر السيولة لدى المنشأة .

جـ ـ مدى سلامة المركز المالي للمشروع .

٢ ـ من وجهة نظر المستثمر :

يهتم صاحب المنشأة او حامل السهم بصفة عامة بأمواله التي تتمثل في حقوق الملكية وكذا قدرة المنشأة على تحقيق الربح لضمان حصوله على معدل عائد مرتفع .

٣ ـ من وجهة نظر القائمين على ادارة المشروع :

يهتم القائمون على ادارة المشروع والمدير المالي بالأمور التي تهم المقرض والمستثمر . ولكنهم بجانب ذلك يهتمون باستخدام النسب المالية والبيانات المحاسبية وتحليلها كأداة للرقابة والتخطيط والمتابعة .

ورغم ان كل جماعة من هذه الجماعات توجه عناية خاصة الى عدد معين من النسب المئوية على النحو المشار اليه الا انه يمكن القول بوجود رابطة بين جميع هذه النسب ، ووجود أهتمام مشترك لأكثر من فريق باكثر من نوع من نسب التحليل المالي .

لهذا رأينا معالجة هذه النسب المئوية على النحو الآتي :

المبحث الأول : النسب الخاصة برأس المال العامل وعناصره .

وقد تطلب ذلك منا ان نعالج :

أولاً : رأس المال العامل .

ثانياً : تغيرات رأس المال العامل .

ثالثاً : النسب المالية الخاصة بالرقابة على راس المال العامل.

المبحث الثاني : نسب مالية تهم المستثمرين .

المبحث الثالث : نسب مالية تهم المقرضين .

المبحث الأول

النسب الخاصة برأس المال العامل وعناصره

تهتم البنوك وبيوت الائتمان في تحليلها المالي بقدرة المنشأة على الوفاء بالتزاماتها وقروضها وفوائد تلك القروض ، وتقاس هذه القدرة باستخدام عدد من المؤشرات وهي :

أولاً : رأس المال العامل
ثانياً : تغيرات رأس المال العامل
ثالثاً : النسب المالية الخاصة بالرقابة على رأس المال العامل .

أولاً : رأس المال العامل

ويتحدد رأس المال العامل بقيمة زيادة الأصول المتداولة على الخصوم المتداولة .

أ ـ الأصول المتداولة : وتشمل الأصول المتداولة العناصر التي يمكن تحويلها الى اموال نقدية بسهولة وفي خلال فترة قصيرة من الزمن . ولهذا فهي تشمل :

١ ـ المخزون السلعي بأنواع (من المواد الأولية ، ومن البضاعة تحت التشغيل ، ومن البضاعة تامة الصنع) .
٢ ـ العملاء .
٣ ـ اوراق القبض .
٤ ـ الأوراق المالية (المتداولة القابلة للبيع) .
٥ ـ النقدية بالبنك والصندوق .

ويلاحظ ان المصروفات المدفوعة مقدماً من الصعب تحويلها الى نقدية . ولهذا فهي لا تعتبر من عناصر الأصول المتداولة عند قياس نسبة التداول .

ب ـ **الخصوم المتداولة** : وتشمل الخصوم المتداولة الالتزامات المستحقة على المنشأة والتي تستحق الاداء خلال عام واحد او فترة لا تتجاوز العام . ولهذا فهي تشمل :

١ ـ الموردون .
٢ ـ اوراق الدفع .
٣ ـ القروض قصيرة الأجل .
٤ ـ الايرادات المحصلة مقدماً .
٥ ـ المصروفات المستحقة .
٦ ـ مخصصات الضرائب.
٧ ـ مخصصات الالتزامات والخسائر المحتملة .
٨ ـ الأرباح التي تم الاعلان عن توزيعها ولكنها لم تصرف بعد .

ثانياً : تغير رأس المال العامل :

ويتحدد التغير في رأس المال العامل بمقدار ما يطرأ عليه من زيادة او نقص من سنة الى اخرى . ويمكن مقارنة كل عنصر من عناصر الأصول المتداولة بمجموعها وذلك بايجاد النسبة المئوية بين كل عنصر وبين هذا المجموع . كما يمكن مقارنة كل عنصر من عناصر الخصوم المتداولة بنفس الطريقة .

ويبين الجدول الأول كل عنصر من عناصر الأصول المتداولة والخصوم المتداولة في نهاية سنتين متتاليتين ومقدار التغير الذي يطرأ عليه في نهاية السنة الثانية عنه في نهاية السنة الأولى ، وقيمة رأس المال العامل وما طرأ عليه من تغير ونسبة هذا التغير .

الجدول الأول : جدول التغير في رأس المال العامل

	في نهاية السنة الأولى	في نهاية السنة الثانية	التغير	نسبة التغير
١ - الأصول المتداولة :				
البنك	٨٠,٠٠٠	٦٠,٠٠٠	(٢٠,٠٠٠)	٪٢٥
العملاء	١٠٠,٠٠٠	٢٠٠,٠٠٠	١٠٠,٠٠٠	٪١٠٠
المخزون السلعي	٢٠٠,٠٠٠	٢٠٠,٠٠٠	—	—
ايرادات مستحقة	٢٠,٠٠٠	٤٠,٠٠٠	٢٠,٠٠٠	٪١٠٠
جملة الأصول المتداولة	٤٠٠,٠٠٠	٥٠٠,٠٠٠	١٠٠,٠٠٠	٪٢٥
٢ ـ الخصوم المتداولة :				
الموردون	١٠٠,٠٠٠	٨٠,٠٠٠	(٢٠,٠٠٠)	(٪٢٠)
القروض قصيرة الأجل	٨٠,٠٠٠	١٢٠,٠٠٠	٤٠,٠٠٠	٪٥٠
مصروفات مستحقة	٢٠,٠٠٠	٢٠,٠٠٠	—	—
جملة الخصوم المتداولة	٢٠٠,٠٠٠	٢٢٠,٠٠٠	٢٠,٠٠٠	٪١٠
٣ ـ رأس المال العامل :	٢٠٠,٠٠٠	٢٨٠,٠٠٠	٨٠,٠٠٠	٪٤٠

ويتبين من هذا الجدول :

١ - **زيادة الأصول المتداولة** : في السنة الثانية عما كانت عليه في السنة الأولى بمبلغ ١٠٠,٠٠٠ ليرة اي بنسبة ٢٥٪ .

٢ - **زيادة الخصوم المتداولة** : في نهاية السنة الثانية عما كانت عليه في نهاية السنة الأولى بمبلغ ٢٠,٠٠٠ ليرة اي بنسبة ١٠٪ .

٣ - **زيادة رأس المال العامل** : في السنة الثانية عما كان عليه في السنة الأولى بمبلغ ٨٠,٠٠٠ ليرة أي بنسبة ٤٠٪ .

الجدول الثاني : جدول الاهمية النسبية لعناصر والأصول المتداولة والخصوم المتداولة

	الأرقام المطلقة		النسب المئوية	
	في نهاية السنة الأولى	في نهاية السنة الثانية	في نهاية السنة الأولى	في نهاية السنة الثانية
١ ـ الأصول المتداولة :				
البنك	٨٠,٠٠٠	٦٠,٠٠٠	٪٢٠	٪١٢
العملاء	١٠٠,٠٠٠	٢٠٠,٠٠٠	٪٢٥	٪٤٠
المخزون السلعي	٢٠٠,٠٠٠	٢٠٠,٠٠٠	٪٥٠	٪٤٠
ايرادات مستحقة	٢٠,٠٠٠	٤٠,٠٠٠	٪ ٥	٪ ٨
جملة الأصول المتداولة	٤٠٠,٠٠٠	٥٠٠,٠٠٠	٪١٠٠	١٠٠
٢ ـ الخصوم المتداولة :				
الموردون	١٠٠,٠٠٠	٨٠,٠٠٠	٪٥٠	٪٤٠
القروض قصيرة الأجل	٨٠,٠٠٠	١٠٠,٠٠٠	٪٤٠	٪٥٠
مصروفات مستحقة	٢٠,٠٠٠	٢٠,٠٠٠	٪١٠	٪١٠
جملة الخصوم المتداولة	٢٠٠,٠٠٠	٢٠٠,٠٠٠	٪١٠٠	٪١٠٠
٣ ـ رأس المال العامل :	٢٠٠,٠٠٠	٣٠٠,٠٠٠		

ثانياً : النسب الخاصة بالرقابة على رأس المال العامل :

تتناول النسب الخاصة بالرقابة على رأس المال العامل العلاقة بين الأصول المتداولة والخصوم المتداولة ، والعلاقة بين الأصول المتداولة السريعة والخصوم المتداولة .

والغرض من هذه النسب هو تحليل مدى قدرة المنشأة على الوفاء بالتزاماتها قصيرة الأجل .

على المنشأة دراسة عناصر الأصول المتداولة ، فقد يكون الجزء الأكبر منها ممثلاً في مواد أولية تحتاج فترة زمنية طويلة لتصنيعها وتحويلها الى بضاعة تامة ثم بيعها الى الغير .

وتستخدم النسب الثلاث الآتية عادة لتقديم البيانات اللازمة لتمكين الادارة من دراسة رأس المال العامل ، ومراقبة التغيرات التي تطرأ عليه :

١ ـ نسبة التداول .
٢ ـ نسبة السيولة .
٣ ـ معدل دوران المخزون وفترة دوران المخزون .
٤ ـ معدل دوران ارصدة العملاء وفترة تحصيل العملاء .

١ ـ نسبة التداول CURRENT RATIO

والمقصود بهذه النسبة هو مقارنة الأصول المتداولة بالخصوم المتداولة ويتم تحديد هذه النسبة باستخدام المعادلة الآتية :

$$\frac{\text{الأصول المتداولة}}{\text{الخصوم المتداولة}}$$

فاذا كان مجموع الاصول المتداولة	٦٠٠,٠٠٠ ليرة
واذا كان مجموع الخصوم المتداولة	٤٠٠,٠٠٠ ليرة

$$\text{فان نسبة التداول} = \frac{\text{٦٠٠,٠٠٠ ليرة الاصول المتداولة .}}{\text{٤٠٠,٠٠٠ ليرة الخصوم المتداولة .}}$$

= **١,٥** او **١,٥ : ١**

اي أن الأصول المتداولة تساوي ٥ , ١ مرة الخصوم المتداولة .

وترجع أهمية هذه النسبة الى عدم أهمية تحديد قيمة رأس المال العامل في حد ذاته ، كما يتبين من الجدول التالي الذي يبين ضآلة معنى قيمة رأس المال العامل في حد ذاته بالنسبة للمنشأة الواحدة في سنتين متتاليتين :

	في نهاية السنة الأولى	في نهاية السنة الأولى
اصول متداولة	٣٥٠,٠٠٠	٨٠٠,٠٠٠
خصوم متداولة	١٥٠,٠٠٠	٥٠٠,٠٠٠
رأس المال العامل	٢٠٠,٠٠٠	٣٠٠,٠٠٠
نسبة التداول	٣٥٠,٠٠٠ ليرة / ١٥٠,٠٠٠ ليرة	٨٠٠,٠٠٠ ليرة / ٥٠٠,٠٠٠ ليرة
	٢,٣	**١,٦**

ويتبين من هذا الجدول :

١ ـ زيادة رأس المال العامل من ٢٠٠,٠٠٠ ليرة في نهاية السنة الأولى الى ٣٠٠,٠٠٠ ليرة في نهاية السنة الثانية بزيادة تبلغ ١٠٠,٠٠٠ ليرة .

٢ ـ نقص نسبة التداول من ٢,٣ في نهاية السنة الأولى الى ١,٦ في نهاية السنة الثانية .

٢ ـ نسبـة السيولـة
LIQUIDITY RATIO
(LIQUID ASSET RATIO OR ACID TEST RATIO).

تتحدد نسبة السيولة على أساس ايجاد العلاقة بين العناصر السائلة من الأصول المتداولة (التي يمكن تحويلها الى نقدية بسهولة في الأجل القصير) وبين الخصوم المتداولة .

$$\text{٢ ـ نسبة السيولة} = \frac{\text{الأصول المتداولة التي يمكن تحويلها الى نقدية بسهولة في الأجل القصير}}{\text{مجموع الخصوم المتداولة}}$$

كما يمكن تحديد نسبة السيولة بالمعادلة الآتية :

$$\text{نسبة السيولة} = \frac{\text{العملاء + اوراق القبض + البنك + الصندوق}}{\text{مجموع الخصوم المتداولة}}$$

ولا يعتبر المخزون من عناصر الأصول السائلة نظراً لصعوبة تحويله الى أموال نقدية بسهولة دون تحقيق خسارة في الأجل القصير .

ولهذا يمكن تحديد نسبة السيولة بالمعادلة الآتية :

$$\text{نسبة السيولة} = \frac{\text{الأصول المتداولة - المخزون السلعي}}{\text{الخصوم المتداولة}}$$

وفي جميع هذه المعادلات يستبعد المخزون السلعي من الأصول المتداولة عن تحديد نسبة السيولة باعتباره اضعف عناصر الأصول المتداولة سيولة وأن المنشأة قد تحقق خسارة عند بيعه اضطرارياً للوفاء بما عليها من التزامات.

فاذا بلغ المخزون السلعي في المثال السابق ٥٠,٠٠٠ ليرة في نهاية السنة الأولى و١٠٠,٠٠٠ ليرة في نهاية السنة الثانية ، فان نسبة السيولة تتحد على الوجه الآتي :

	في نهاية السنة الأولى	في نهاية السنة الثانية
اصول متداولة	٣٥٠,٠٠٠	٨٠٠,٠٠٠
مخزون سلعي	٥٠,٠٠٠	١٠٠,٠٠٠
الأصول السائلة.	٣٠٠,٠٠٠	٧٠٠,٠٠٠
الخصوم المتداولة	١٥٠,٠٠٠	٥٠٠,٠٠٠

نسبة السيولة = ٣٠٠,٠٠٠ / ١٥٠,٠٠٠ ، ٧٠٠,٠٠٠ / ٥٠٠,٠٠٠

= **٢** ، **١,٤**

ويلاحظ ان نسبة السيولة تكون أقل من نسبة التداول بطبيعـة الحـال بسبب استبعاد عنصر المخزون السلعي من الأصول المتداولة .

ويمكن التعبير عن نسبة السيولة بالمعادلة الآتية :

$$\frac{\text{مجموع الأصول المتداولة - (مخزون آخر المدة + المصروفات المدفوعة مقدماً)}}{\text{مجموع الخصوم المتداولة}}$$

فاذا ظهرت الأرصدة الآتية بميزان احدى الشركات في نهاية سنتين متتاليتين :

الأصول المتداولة:	السنة الأولى	السنة الثانية
مخزون سلعي	١٢٠,٠٠٠	٢٠٠,٠٠٠
العملاء	٢٠٠,٠٠٠	٣٨٠,٠٠٠
البنك	١٠٠,٠٠٠	٢٢٠,٠٠٠
مصروفات مدفوعة نقداً	٣٠,٠٠٠	٥٠,٠٠٠
مجموع الأصول المتداولة	٤٥٠,٠٠٠	٨٥٠,٠٠٠

الخصوم المتداولة:

الموردون	١٤٠,٠٠٠	٣٠٠,٠٠٠
مصروفات مستحقة	٣٠,٠٠٠	٨٠,٠٠٠
ايرادات محصلة مقدماً	٢٠,٠٠٠	٥٠,٠٠٠
ارباح مستحقة التوزيع	١٠,٠٠٠	٢٠,٠٠٠
مجموع الخصوم المتداولة	٢٠٠,٠٠٠	٤٥٠,٠٠٠

وفي هذه الحالة تتحدد نسبة التداول على النحو الآتي:

$$= \frac{\text{الأصول المتداولة}}{\text{الخصوم المتداولة}} \qquad \frac{\text{الأصول المتداولة}}{\text{الخصوم المتداولة}}$$

$$= \frac{٤٥٠,٠٠٠}{٢٠٠,٠٠٠} \qquad \frac{٨٥٠,٠٠٠}{٤٥٠,٠٠٠}$$

$$= \boxed{٢,٢٥} \qquad \boxed{١,٨٩}$$

وتظهر نسبة السيولة على النحو الآتي :

$$\text{نسبة السيولة في السنة الأولى} = \frac{\text{٤٥٠,٠٠٠ مجموع الأصول المتداولة - (١٢٠,٠٠٠ مخزون + ٣٠,٠٠٠ مصروفات مدفوعة مقدماً)}}{\text{٢٠٠,٠٠٠ مجموع الخصوم المتداولة}}$$

$$= \frac{٤٥٠,٠٠٠ - ١٥٠,٠٠٠}{٢٠٠,٠٠٠}$$

$$= \frac{٣٠٠,٠٠٠}{٢٠٠,٠٠٠}$$

$$= \boxed{١,٥}$$

$$\text{نسبة السيولة في السنة الثانية} = \frac{\text{٨٥٠,٠٠٠ مجموع الأصول المتداولة - (٢٠٠,٠٠٠ مخزون + ٥٠,٠٠٠ مصروفات مدفوعة مقدماً)}}{\text{٤٥٠٠٠٠ مجموع الخصوم المتداولة}}$$

$$\frac{٨٥٠,٠٠٠ - ٢٥٠,٠٠٠}{٤٥٠,٠٠٠}$$

$$= \frac{٦٠٠,٠٠٠}{٤٥٠,٠٠٠} = \boxed{١,٣٣}$$

٣ ـ معدل دوران المخزون INVENTORY TURN OVER :

تمثل تكلفة المبيعات تكلفة البضاعة التي تم التعاقد على بيعها الى الغير:

والمقصود بمعدل دوران المخزون هو تحديد العلاقة بين تكلفة المبيعات من ناحية والمخزون السلعي من ناحية أخرى .

وفي حالة توافر البيانات الخاصة بمخزون اول المدة ومخزون آخر المدة فانه يتم تحديد معدل دوران المخزون على اساس متوسط المخزون وذلك باستخدام المعادلة الآتية :

$$\text{معدل دوران المخزون} = \frac{\text{تكلفة المبيعات}}{\text{متوسط المخزون}}$$

$$= \frac{\text{تكلفة المبيعات}}{(\text{مخزون اول المدة} + \text{مخزون آخر المدة}) \div ٢}$$

ويمكن إستخدام مخزون آخر المدة في حالة عدم توافر البيانات الخاصة بمخزون أول المدة .

فاذا ظهرت تكلفة المبيعات ومخزون آخر المدة في نهاية سنتين متتاليتين على النحو الآتي :

	السنة الأولى	السنة الثانية
تكلفة المبيعات	١,٠٠٠,٠٠٠	١,٥٠٠,٠٠٠
مخزون آخر المدة	٢٠٠,٠٠٠	٢٥٠,٠٠٠

$$\text{فان معدل دوران المخزون} = \frac{\text{١,٠٠٠,٠٠٠ تكلفة المبيعات}}{\text{٢٠٠,٠٠٠ مخزون آخر المدة}} \quad \frac{\text{١,٥٠٠,٠٠٠ تكلفة المبيعات}}{\text{٢٥٠,٠٠٠ مخزون آخر المدة}}$$

= **٥ مرات** **٦ مرات**

ويعني ذلك أن تكلفة المبيعات تعادل ٥ امثال المخزون السلعي في السنة الأولى وتعادل ٦ أمثال المخزون السلعي في السنة الثانية.

ويمكن التعبير عن هذه النتائج بالقول أن المخزون السلعي يمثل ١/٥ خمس تكلفة مبيعات السنة الأولى، بينما يعادل ١/٦ تكلفة مبيعات السنة الثانية.

ويتحدد عدد ايام دورة المخزون باستخدام المعادلة الآتية :

$$\text{فترة دوران المخزون} = \frac{\text{عدد ايام السنة}}{\text{معدل دوران المخزون}}$$

وفي مثالنا السابق تتحدد عدد ايام دوران المخزون على الوجه الآتي :

السنة الأولى	السنة الثانية
= ٣٦٥ يوماً ÷ ٥ (عدد مرات دوران المخزون)	٣٦٥ يوماً ÷ ٦ (عدد مرات دوران المخزون)
= ٧٣ يوماً	٦٠,٨ يوماً

أي أن الدورة الواحدة للمخزون كانت ٧٣ يوماً في السنة الأولى ثم اصبحت ٦٠,٨ يوماً في السنة الثانية.

ويمكن استخدام المعادلة الآتية لتحديد فترة دوران المخزون:

$$\text{فترة دوران المخزون} = \frac{\text{متوسط المخزون} \times \text{عدد ايام السنة}}{\text{تكلفة المبيعات}}$$

وفي حالة عدم توافر بيانات متوسط المخزون يكتفي باستخدام مخزون آخر المدة وذلك على النحو الآتي:

$$\text{فترة دوران المخزون} = \frac{\text{مخزون آخر المدة} \times \text{عدد ايام السنة}}{\text{تكلفة المبيعات}}$$

وباستخدام هذه المعادلة الأخيرة تتحدد فترة دوران المخزون في مثالنا السابق على النحو الآتي :

$$\text{فترة دوران المخزون في السنة الأولى} = \frac{\text{٢٠٠,٠٠٠ مخزون آخر المدة} \times \text{٣٦٥ يوماً}}{\text{١,٠٠٠,٠٠٠ تكلفة المبيعات}}$$

= ٧٣ يوماً

$$\text{فترة دوران المخزون في السنة الثانية} = \frac{\text{٢٥٠,٠٠٠ مخزون آخر المدة} \times \text{٣٦٥ يوماً}}{\text{١,٥٠٠,٠٠٠ تكلفة المبيعات}}$$

= ٦٠,٨ يوماً

٤ ـ معدل دوران ارصدة العملاء :

الغرض من هذا المعدل هو تحديد مدى كفاءة المنشأة في تحصيل الأرصدة المستحقة على العملاء .

ويبين هذا المعدل العلاقة بين أرصدة العملاء والمبيعات الآجلة . ويتحدد هذا المعدل باستخدام المعادلة الآتية :

$$\text{معدل دوران العملاء} = \frac{\text{صافي المبيعات الآجلة}}{\text{متوسط رصيد حساب العملاء}}$$

ويتحدد متوسط رصيد العملاء بالمعادلة الآتية :

(رصيد العملاء اول المدة + رصيد العملاء آخر المدة) ÷ ٢

وفي حالة عدم توافر البيانات الخاصة برصيد العملاء في أول المدة فانه يمكن الاكتفاء باستخدام رصيد العملاء في آخر المدة . ونورد فيما يلي مثالاً للبيانات اللازمة لتحديد معدل دوران العملاء :

	السنة الأولى	السنة الثانية
صافي المبيعات الآجلة	٢,٢٥٠,٠٠٠	٣,٦٠٠,٠٠٠
رصيد حساب العملاء	٢٥٠,٠٠٠	٣٠٠,٠٠٠
معدل دوران العملاء =	٢,٢٥٠,٠٠٠ / ٢٥٠,٠٠٠	٣,٦٠٠,٠٠٠ / ٣٠٠,٠٠٠
=	٩ مرات	١٢ مرة

فترة تحصل العملاء :

تبين متوسط فترة التحصيل عدد الأيام اللازمة لتحصيل المبالغ المستحقة على العملاء نتيجة البيع الآجل ، أو بعبارة اخرى يبين هذا المتوسط عدد الأيام التي يظل فيها ارصدة العملاء غير محصلة او قيد التحصيل .

ويمكن أن تتحدد فترة التحصيل بأرصدة العملاء باستخدام المعادلة الآتية :

$$\text{فترة تحصيل العملاء} = \frac{\text{عدد ايام السنة}}{\text{معدل دوران رصيد العملاء}}$$

وعلى أساس معدل دوران العملاء الذي توصلنا اليه انفاً يمكن استخدام هذه المعادلة لتحديد فترة تحصيل رصيد العملاء وذلك على النحو الآتي :

	السنة الأولى	السنة الثانية
عدد أيام السنة	٣٦٥	٣٦٥
معدل دوران العملاء	٩	١٢
متوسط فترة تحصيل العملاء =	ــــ / ٩	٣٦٥ / ١٢
=	٤٠,٦ يوم	٣٠,٤ يوم

ويمكن ان يتحدد متوسط فترة التحصيل بالمعادلة الآتية :

متوسط فترة التحصبل = (رصيد الحسابات المدينة للعملاء × عدد ايام السنة) / (المبيعات الآجلة السنوية)

وعند استخدام هذه المعادلة يتم تحديد متوسط فترة التحصيل بافتراض ان عدد ايام السنة ٣٦٥ يوماً ، على النحو الآتي :

	السنة الأولى	السنة الثانية
رصيد حساب العملاء	٢٥٠,٠٠٠	٣٠٠,٠٠٠
صافي المبيعات الآجلة	٢,٢٥٠,٠٠	٣,٦٠٠,٠٠٠
متوسط فترة التحصيل =	(٢٥٠,٠٠٠× ٣٦٥ يوماً) / ٢,٢٥٠,٠٠٠	(٣٠٠,٠٠٠×٣٦٥ يوما) / ٣,٦٠٠,٠٠٠
=	٤٠,٦ يوما	٣٠,٤ يوما

وهي نفس النتيجة السابقة بطبيعة الحال .

ومن الأوفق بطبيعة الحال ان تكون فترة التحصيل من العملاء اقل مدة ممكنة حتى يتوافر لدى المنشأة رأس المال العامل اللازم لها.

ويرتبط متوسط فترة التحصيل بمهلة الائتمان التي تمنحها المنشأة الى عملائها عند البيع الآجل . فكلما طالت مدة الائتمان التي تمنحها المنشأة كلما زادت فترة التحصيل ، وكلما قلت مدة الائتمان التي تمنحها المنشأة كلما قلت فترة التحصيل.

وتسعى المنشأة دائماً لجعل مدة الائتمان التي تمنحه الى عملائها عند البيع الآجل تزيد على مدة الائتمان التي تحصل عليه من مورديها عند الشراء الأجل ، حتى تكون المنشأة دائماً قادرة على الوفاء بالتزاماتها نحو الغير .

المبحث الثاني

النسب المالية التي تهم المستثمرين

تتعدد النسب المالية التي تهم المستثمرين ، ولعل من أهمها :

١ ـ القيمة الدفترة للسهم .
٢ ـ معدل ربح السهم .
٣ ـ العلاقة بين حصة السهم من الأرباح الموزعة وقيمته السوقية .
٤ ـ معدل العائد على مجموع الأصول .
٥ ـ العائد على حقوق الملكية .

ونتناول فيما يلي معنى كلا منها وطريقة تحديده ودلالته .

١ ـ القيمة الدفترية للسهم BOOK VALUE PER SHARE

الغرض من هذا المعدل هو قياس قيمة السهم على اساس قيمته الدفترية . والمقصود بالقيمة الدفترية للسهم هو قيمة السهم على اساس صافي قيمة الأصول طبقاً لما هو وارد بالدفاتر بصرف النظر عن قيمتها السوقية .

والمقصود بصافي قيمة الأصول هو :

(مجموع الأصول بأنواعها المختلفة - الالتزامات المستحقة للغير بأنواعها المختلفة .

فاذا كان مجموع جانب الأصول بأنواعها المختلفة (الأصول الثابتة + الأصول المتداولة + الأرصدة المدينة الأخرى) ٨٥٠,٠٠٠ ليرة .

واذا بلغ مجموع الالتزامات مستحقة الاداء للغير (خصوم متداولة وقروض بأنواعها والمخصصات) ٢٥٠,٠٠٠ ليرة.

فان صافي قيمة الأصول يبلغ في هذه الحالة ٦٠٠,٠٠٠ ليرة . واذا بلغ عدد أسهم الشركة ٥٠,٠٠٠ سهم ، فان القيمة الدفترية للسهم تتحدد على الوجه الآتي :

$$\frac{\text{٦٠٠,٠٠٠ ليرة صافي قيمة الأصول}}{\text{٥٠,٠٠٠ سهم عدد الأسهم}} = \boxed{\text{١٢ ليرة}}$$

ونظراً لأن صافي قيمة الأصول يعادل حقوق الملكية فانه يمكن تحديد القيمة الدفترية للسهم باستخدام المعادلة الآتية :

$$\frac{\text{حقوق الملكية}}{\text{عدد اسهم الشركة}}$$

فاذا كانت حقوق الملكية في الشركة محل الدراسة على النحو الآتي :

اسهم رأس المال	٥٠٠,٠٠٠
الاحتياطيات	٨٠,٠٠٠
ارباح مرحلة	٢٠,٠٠٠
	٦٠٠,٠٠٠

فان القيمة الدفترية للسهم يمكن أن تتحد على الوجه الآتي :

$$\frac{\text{٦٠٠,٠٠٠ ليرة حقوق الملكية}}{\text{٥٠,٠٠٠ سهم}} = \boxed{\text{١٢ ليرة}}$$

وهي نفس النتيجة بطبيعة الحال .

٢ ـ معدل ربح السهم EARNING PER SHARE

يبين هذا المعدل نصيب السهم العادي من الأرباح القابلة للتوزيع او التي تقرر توزيعها، أو النسبة المئوية لهذا الربح الموزع بالنسبة للقيمة الاسمية للسهم.

ويتحدد هذا المعدل باستخدام المعادلة الآتية :

$$\frac{\text{الأرباح القابلة للتوزيع على اسهم من نوع معين}}{\text{عدد اسهم الشركة من نوع معين}}$$

فاذا بلغت الأرباح الموزعة على الأسهم العادية ٦٠٠,٠٠٠ ليرة. واذا بلغ عدد الاسهم العادية للشركة ١٠٠,٠٠٠ سهم، فان معدل ربح السهم يتحدد على الوجه الآتي:

$$\frac{\text{٦٠٠,٠٠٠ ليرة الأرباح القابلة للتوزيع على الأسهم العادية}}{\text{١٠٠,٠٠٠ سهم عادي.}} = \boxed{\text{٦ ليرة}}$$

ويمكن تحديد معدل ربح السهم في شكل نسبة مئوية وذلك باستخدام المعادلة الآتية:

$$\frac{\text{نصيب السهم من الأرباح الموزعة}}{\text{القيمة الاسمية للسهم}} \times ١٠٠$$

$$\frac{\text{٦ ليرة نصيب السهم من الأسهم الموزعة}}{\text{١٠٠ ليرة للقيمة الأسمية للسهم}} \times ١٠٠$$

$$= \boxed{\text{٪٦}}$$

٣ ـ العلاقة بين حصة السهم من الأرباح الموزعة وقيمته السوقية.

YIELD RATE or EARNING RATE

تبين هذه العلاقة نسبة الربح الذي يوزع على السهم بالنسبة لقيمته السوقية .

فقد يحصل المساهم على بعض الأسهم عن طريق شرائها من سوق الأوراق المالية بسعر يزيد عادة على قيمته الاسمية . ويرغب المشتري في ان يتعرف على معدل الايراد الذي يحققه عند شراء الاسهم بقيمتها السوقية .

وتتحدد هذه العلاقة بالمعادلة الآتية :

$$\frac{\text{نصيب السهم من الأرباح الموزعة}}{\text{القيمة السوقية للسهم}} \times ١٠٠$$

فاذا كانت القيمة للسهم في المثال السابق ١٠٠ ليرة بينما كانت قيمته السوقية ١٢٠ ليرة فان معدل ايراد السهم يتحدد في هذه الحالة على النحو الآتي :

$$\frac{\text{٦ ليرة نصيب السهم من الأرباح الموزعة}}{\text{١٢٠ ليرة القيمة السوقية للسهم}} \times ١٠٠$$

$$= \boxed{\%٥}$$

٤ ـ معدل العائد على مجموع الأصول RETURN ON ASSETS

يقيس هذا المعدل قدرة مجموع اصول المنشأة على تحقيق الربح دون نظر الى مصادر تمويلها ، اي دون نظر الى نسبة حقوق الملكية الى القروض من الغير .

والمقصود هو العلاقة بين صافي الربح (قبل خصم الفوائد المدينة للقروض) من ناحية وبين مجموع الأصول من ناحية أخرى وذلك لبيان قدرة مجموع اصول المنشأة أو الشركة على تحقيق صافي الربح قبل خصم الفوائد . والسبب في ذلك هو

ان الفوائد المدينة تمثل تكلفة الأموال التي يتم الحصول عليها من المقرضين لاستخدامها في شراء اصول تحقق ارباحا للشركة .

ويتحدد العائد على مجموع الأصول باستخدام المعادلة الآتية :

$$\frac{\text{صافي الربح + الفوائد المدينة}}{\text{متوسط مجموع الاصول}} \times ١٠٠$$

ويتحدد متوسط مجموع الاصول على اساس :

(مجموع الأصول في اول السنة + مجموع الأصول في آخر السنة) ÷ ٢

فاذا بلغ صافي الربح ١٠٠,٠٠٠ ليرة بعد خصم فوائد قدرها ٢٠,٠٠٠ ليرة اي اذا ظهرت قائمة الربح على النحو الآتي :

صافي الربح قبل خصم الفوائد	١٢٠٠٠٠
- الفوائد المدينة	٢٠,٠٠٠
= صافي الربح بعد خصم الفوائد	١٠٠,٠٠٠

فاننا نضيف الفوائد الى صافي الربح لنحصل على صافي الربح قبل خصم الفوائد :

صافي الربح بعد خصم الفوائد	١٠٠,٠٠٠
+ الفوائد المدينة	٢٠,٠٠٠
= صافي الربح قبل خصم الفوائد	١٢٠,٠٠٠

واذا بلغ مجموع اصول المنشأة في اول السنة	٩٠٠,٠٠٠ ليرة
واذا بلغ مجموع اصول المنشأة في نهاية السنة	١,١٠٠,٠٠٠ ليرة

فان معدل العائد الى متوسط مجموع الأصول يصبح :

$$= \frac{\text{١٢٠,٠٠٠ صافي الربح قبل خصم الفوائد المدينة}}{\text{(٩٠٠,٠٠٠ + ١,١٠٠,٠٠٠) ÷ ٢ متوسط مجموع الاصول}} \times ١٠٠$$

$$= \frac{١٢٠,٠٠٠}{١,٠٠٠,٠٠٠} \times ١٠٠$$

$$= \boxed{٪١٢}$$

وفي حالة عدم توافر البيانات الخاصة بمجموع الأصول في اول السنة فاننا نستخدم مجموع الأصول في آخر السنة .

وتتحدد نسبة صافي الربح الى مجموع الأصول على اساس المعادلة الآتية :

$$\frac{\text{١٢٠,٠٠٠ صافي الربح قبل خصم الفوائد المدينة}}{\text{١,١٠٠,٠٠٠ مجموع الأصول في آخر السنة}} \times ١٠٠$$

$$= \boxed{٪١٠,٩}$$

RETURN ON NET WORTH OR EQUITY

٥ ـ العائد على حقوق الملكية

ويبين هذا المعدل مدى قدرة صافي القيمة أو حقوق الملكية على تحقيق الربح .

ويحدد هذا المعدل العلاقة بين صافي الربح القابل للتوزيع على حملة الاسهم ومتوسط حقوق الملكية ، ولهذا فهو يتحدد باستخدام المعادلة الآتية :

$$\frac{\text{صافي الربح}}{\text{متوسط حقوق الملكية}} \times ١٠٠$$

ويتحدد متوسط حقوق الملكية على النحو الآتي :

(حقوق الملكية في أول السنة + حقوق الملكية في آخر السنة) ÷ ٢

واستكمالا للمثال السابق عند شرح معدل العائد على مجموع الأصول :

واذا افترضنا ان صافي الربح	**١٢٠,٠٠٠**
واذا كان مجموع حقوق الملكية في أول السنة	**٤٠٠,٠٠٠**
واذا كان مجموع حقوق الملكية في آخر السنة	**٦٠٠,٠٠٠**

فان متوسط حقوق الملكية يبلغ (٤٠٠,٠٠٠ ليرة + ٦٠٠,٠٠٠ ليرة) ÷ ٢
= ٥٠٠,٠٠٠ ليرة

ويصبح العائد على الأسهم في هذه الحالة :

$$\frac{\text{١٢٠,٠٠٠ صافي الربح القابل للتوزيع}}{\text{٥٠٠,٠٠٠ متوسط حقوق الملكية}} \times ١٠٠ = \boxed{\text{٪٢٤}}$$

وفي حالة عدم توافر البيانات الخاصة بحقوق الملكية في أول السنة وفي نهايتها فانه يمكن الاكتفاء بحقوق الملكية في نهاية السنة ويصبح العائد على الأسهم في هذه الحالة :

$$\frac{\text{١٢٠,٠٠٠ صافي الربح القابل للتوزيع}}{\text{٦٠٠,٠٠٠ حقوق الملكية فى نهاية السنة}} = \boxed{\text{٪٢٠}}$$

المبحث الثالث
النسب المالية التي تهم المقرضين

تتحدد النسب المالية التي تهم المقرضين ولعل من أهمها النسب الآتية :

١ ـ نسبة حقوق الملكية الى مجموع الأصول .
٢ ـ نسبة الاقتراض الى مجموع الأصول او نسبة المديونية .
٣ ـ عدد مرات تحقق الفوائد .

ونتناول فيما يلي معنى كل منها وطريقة تحديدها ودلالته .

١ ـ نسبة حقوق الملكية الى مجموع الأصول EQUITY RATIO

يتم تمويل مجموع الأصول التي تظهر في الميزانية من مصدرين :

الأول : هو حقوق الملكية ، والثاني هو القروض والالتزامات التي تحصل عليها المنشأة من الغير .

وتبين نسبة حقوق الملكية مدى اعتماد المنشأة في تمويل اصولها على اموالها الخاصة (حقوق الملكية) وهو ما يطلق عليه المتاجرة بالملكية Trading on Equity .

وتتحدد نسبة حقوق الملكية الى مجموع الأصول باستخدام المعادلة الآتية :

$$\frac{\text{حقوق الملكية في تاريخ معين}}{\text{مجموع اصول المنشأة في نفس التاريخ}} \times ١٠٠$$

فاذا بلغ مجموع حقوق الملكية في نهاية السنة ٦٠٠,٠٠٠ ليرة
واذا بلغ مجموع الأصول في نهاية نفس السنة ١,١٠٠,٠٠٠ ليرة

فان نسبة حقوق الملكية الى مجموع الأصول

$$= \frac{\text{٦٠٠,٠٠٠ مجموع حقوق الملكية}}{\text{١,١٠٠,٠٠٠ مجموع الأصول}} \times ١٠٠$$

= ٥٤,٥٥٪

٢ ـ نسبة الاقتراض الى مجموع الأصول او نسبة المديونية DEBT RATIO

وتبين هذه النسبة مدى اعتماد المنشأة في تمويل اصولها على الاقتراض من الغير .

وبعبارة اخرى ، تمثل العلاقة بين القروض والالتزامات المستحقة على المنشأة في تاريخ معين من ناحية ، ومجموع اصول المنشأة من ناحية اخرى في نفس التاريخ .

والمقصود بمجموع القروض هو الالتزامات والقروض بأنواعها المختلفة وسوف نعبر عنها جميعاً بلفظ الالتزامات LIABILITIES .

وتتحدد هذه النسبة بالمعادلة الآتية :

$$\text{نسبة الاقتراض الى مجموع الأصول} = \frac{\text{مجموع الالتزامات}}{\text{مجموع الأصول}} \times ١٠٠$$

فاذا تحددت هذه النسبة على الوجه الآتي :

$$\frac{\text{٥٠٠,٠٠٠ مجموع الالتزامات}}{\text{١,١٠٠,٠٠٠ مجموع الأصول}} \times ١٠٠$$

= ٤٥,٥٪ تقريباً

فان معنى ذلك ان المنشأة تعتمد في تمويل اصولها على القروض والالتزامات بنسبة ٤٥٪ ، وعلى حقوق الملكية بنسبة ٥٥٪ .

واذا كانت هذه النسبة هي :

$$\frac{\text{٤٠٠,٠٠٠ مجموع الالتزامات}}{\text{١,٠٠,٠٠٠ مجموع الأصول}} \times ١٠٠$$

$$= \boxed{\text{٪٤٠}}$$

فان معنى ذلك ان المنشأة تعتمد في تمويل اصولها على القروض والالتزامات بنسبة ٤٠٪ وعلى حقوق الملكية بنسبة ٦٠٪ ويزيد ضمان المقرضين كلما زادت نسبة حقوق الملكية ، وقلت نسبة الاقتراض .

والحال بالعكس : اي يقل ضمان المقرضين كلما قلت نسبة حقوق الملكية وزادت نسبة الاقتراض .

٣ ـ عدد مرات تحقيق الفوائد :

NUMBER OF TIMES INTEREST EARNED

ويقيس هذا المعدل قدرة المنشأة على الوفاء بالفوائد المستحقة عليها وخاصة فوائد القروض طويلة الأجل .

ويبين هذا المعدل العلاقة بين صافي الربح من النشاط الرئيسي المتاح لسداد الفوائد المدينة ، وبين تلك الفوائد المدينة .

ويقاس الربح المتاح لسداد الفوائد المدينة بصافي الربح قبل خصم الفوائد والضرائب .

ولهذا يتحدد هذا المعدل باستخدام المعادلة الآتية :

$$\frac{\text{صافي الربح + (الفوائد المدينة + ضرائب الدخل)}}{\text{الفوائد المدينة}}$$

فاذا تضمنت البيانات التي قدمت اليك ان صافي الربح يبلغ ١٢٠,٠٠٠ بعد خصم الفوائد التي تبلغ ٤٠,٠٠٠ ليرة فان صافي الربح قبل الفوائد والضرائب يتحدد على النحو الآتي :

صافي الربح قبل خصم الفوائد والضرائب	؟
- الفوائد المدينة	٢٠,٠٠٠
صافي الربح بعد خصم الفوائد المدينة	١٦٠,٠٠
- ضرائب الدخل	٤٠,٠٠٠
صافي الربح بعد خصم الفوائد والضرائب	١٢٠,٠٠٠

فاننا نحدد صافي الربح قبل خصم الفوائد والضرائب على النحو الآتي :

صافي الربح بعد خصم الفوائد والضرائب	١٢٠,٠٠٠
+ الفوائد المدينة	٢٠,٠٠٠
	١٤٠,٠٠٠
+ ضرائب الدخل	٤٠,٠٠٠
صافي الربح قبل خصم الفوائد والضرائب	١٨٠,٠٠٠

ويتحدد عدد مرات تحقيق الفوائد على النحو الآتي :

$$\frac{\text{١٢٠,٠٠٠ + ٢٠,٠٠٠ الفوائد المدينة + ٤٠,٠٠٠ ضرائب الدخل}}{\text{٢٠,٠٠٠ الفوائد المدينة}}$$

$$= \frac{\text{١٨٠,٠٠٠}}{\text{٢٠,٠٠٠}} =$$ **٩ مرات**

ملخص لنسب التحليل المالي وطريقة حسابها ودلالتها

يمكن تلخيص نسب التحليل وطريقة احتسابها ودلالتها في الجدول الآتي :

اولاً : نسب التحليل المالي الخاصة بعناصر أس المال العامل:

	النسب	طريقة احتسابها	دلالة النسبة ومعناها
١	نسبة التداول	الأصول المتداولة / الخصوم المتداولة	لقياس قدرة المنشأة على الوفاء بالالتزامات قصيرة الأجل
٢	نسبة السيولة	الأصول السريعة / الخصوم المتداولة	لقياس السيولة قصيرة الأجل للمنشأة
٣	دوران المخزون	تكلفة المبيعات / متوسط المخزون	لقياس مدى كفاءة المنشأة على ادارة المخزون
	فترة دوران المخزون	عدد ايام السنة / معدل دوران المخزون	قياس عدد ايام المخزون للوفاء باحتياجات المبيعات
٤	دوران العملاء	صافي المبيعات الآجلة / متوسط العملاء	لبيان مدى كفاءة المنشأة في تحصيل الأرصدة المستحقة على العملاء .
	فترة تحصيل العملاء	عدد ايام السنة / معدل دوران العملاء	الفترة اللازمة لتحصيل الارصدة المستحقة على العملاء نتيجة المبيعات الآجلة.

ثانياً : نسب التحليل المالي التي يهتم بها اصحاب الملكية او حملة الأسهم :

	النسب	طريقة احتسابها	دلالة النسبة ومعناها
٥	القيمة الدفترية للسهم العادي	حقوق حملة الاسهم العادية / عدد الاسهم العادية لرأس المال	تقيس قيمة السهم على اساس صافي القيمة الدفترية للأصول .
٦	معدل ربح السهم	صافي الأرباح القابلة للتوزيع / عدد اسهم رأس المال	تبين نصيب السهم العادي من صافي الربح .
٧	العلاقة بين حصة السهم من الأرباح الموزعة وقيمته السوقية .	نصيب السهم من صافي الربح او الارباح الموزعة / سعر السهم في السوق × ١٠٠	تبين معدل العائد الذي يحصل عليه السهم بالنسبة لقيمته السوقية
٨	معدل العائد على مجموع الأصول	صافي الربح + الفائدة / متوسط مجموع الأصول × ١٠٠	تقيس قدرة مجموع اصول المنشأة على تحقيق الربح دون نظر الى هيكل رأس المال .
٩	العائد على حقوق الملكية	صافي الربح او الارباح القابلة للتوزيع / متوسط حقوق الملكية × ١٠٠	تبين مدى قدرة حقوق الملكية على تحقيق الربح .

ثالثاً : نسب التحليل المالي التي يهتم بها المقرضون :

	النسب	طريقة احتسابها	دلالة النسبة ومعناها
١٠	نسبة حقوق الملكية الى مجموع الأصول	(حقوق الملكية في تاريخ معين ÷ مجموع الأصول في نفس التاريخ) × ١٠٠	مدى اعتماد المنشأة في تمويل اصولها على اموالها الخاصة .
١١	نسبة الاقتراض الى مجموع الاصول او نسبة المديونية	(مجموع الالتزامات ÷ مجموع الأصول) × ١٠٠	وتبين النسبة المئوية للاصول التي تم تمويلها عن طريق الاقتراض . انها تبين مدى المتاجرة بالملكية .
١٢	عدد مرات تحقيق الفوائد	صافي الربح + (الفوائد المدينة + ضرائب الدخل) ÷ الفوائد المدينة	تقيس مدى قدرة المنشأة على الوفاء بالفائدة المستحقة عليها وخاصة فوائد القروض طويلة الأجل .

مثال شامل :

فيما يلي الميزانية العمومية او قائمة المركز المالي لأحدى الشركات في ٨١/١٢/٣١ :

البيان		
الأصول الثابتة :		
الأراضي والمباني	٢٤٠,٠٠٠	
الآلات	١٥٠,٠٠٠	
سيارات	٥٠,٠٠٠	
مجموع الأصول الثابتة	٤٤٠,٠٠٠	٤٤٠,٠٠٠
الأصول المتداولة :		
مخزون	٦٠,٠٠٠	
عملاء	٥٠,٠٠٠	
نقدية البنك والصندوق	١٠,٠٠٠	
مصروفات مدفوعة مقدماً	—	
مجموع الأصول المتداولة	١٢٠,٠٠٠	١٢٠,٠٠٠
مجموع الأصول		٥٦٠,٠٠٠
الخصوم وحقوق الملكية :		
موردون	٤٠,٠٠٠	
قرض قصير الأجل	٥,٠٠٠	
ارباح مستحقة التوزيع	١٤,٠٠٠	
مصروفات مستحقة	١,٠٠٠	
مجموع الخصوم المتداولة	٦٠,٠٠٠	٦٠,٠٠٠
حقوق الملكية :		
رأس المال (٤٠,٠٠٠ سهم القيمة الاسمية	٤٠٠,٠٠٠	
احتياطي للسهم ١ ليرة)	٤٠,٠٠٠	
ارباح محجوزة	٦٠,٠٠٠	
مجموع الخصوم	٥٠٠,٠٠٠	٥٠٠,٠٠٠
		٥٦٠,٠٠٠

وقد ظهرت قائمة الربح على الصورة الآتية :

المبيعات		٦٥٠٠٠٠
مبيعات آجلة	٦٠٠,٠٠٠	
مبيعات نقدية	٥٠,٠٠٠	
تكلفة المبيعات :		٥٥٠,٠٠٠
مجمل الربح		١٠٠,٠٠٠
ـ مصروفات النشاط		٢٠,٠٠٠
صافي ربح النشاط		٨٠,٠٠٠
ـ الفوائد		٥,٠٠٠
صافي الربح بعد خصم الفوائد		٧٥,٠٠٠
ـ ضريبة الدخل		١٥,٠٠٠
صافي الربح بعد خصم الفوائد وضريبة الدخل		٦٠,٠٠٠

واذا علمت ان القيمة السوقية للسهم الواحد في سوق الأوراق المالية في تاريخ الميزانية (٣١/ ١٢/ ١٩٨١) يبلغ ١٥ ليرة للسهم .

فالمطلوب : تحديد النسبة الآتية :

اولاً : النسب الخاصة برأس المال العامل :

١ ـ نسبة التداول

٢ ـ نسبة السيولة

٣ ـ معدل دوران المخزون، وعدد ايام الدورة على اساس ان ايام السنة تبلغ ٣٦٥ يوماً .

٤ ـ معدل دوران العملاء ، وعدد ايام الدورة .

ثانياً: النسب الخاصة بالمستثمرين:

٥ ـ القيمة الدفترية للسهم .

٦ ـ معدل ربح السهم .

٧ ـ العلاقة بين حصة السهم من الأرباح الموزعة (القابلة للتوزيع) وقيمته السوقية .

٨ ـ معدل العائد على مجموع الأصول .

٩ ـ العائد على حقوق الملكية .

ثالثاً: النسب الخاصة بالمقرضين:

١٠ ـ نسبة حقوق الملكية الى مجموع الأصول .

١١ ـ نسبة الاقتراض الى مجموع الأصول (نسبة المديونية) .

١٢ ـ عدد مرات تحقق الفائدة .

ومن الممكن بدء التحليل يتحدد رأس المال العامل وحقوق الملكية وذلك على النحو الآتي :

أولاً : رأس المال العامل :

يتمثل رأس المال العامل في زيادة مجموع الأصول المتداولة على مجموع الخصوم المتداولة وذلك على النحو الآتي :

الأصول المتداولة :

مخزون	٦٠,٠٠٠	
عملاء	٥٠,٠٠٠	
نقدية بالبنك والصندوق	١٠,٠٠٠	
مصروفات مدفوعة مقدماً (لا تعتبر من عناصر الاصول المتناولة ان وجدت)	ـ	
مجموع الأصول المتداولة	١٢٠,٠٠٠	١٢٠,٠٠٠

الخصوم المتداولة :

موردون	٤٠,٠٠٠	
قرض قصير الأجل	٥,٠٠٠	
ارباح مستحقة التوزيع	١٤,٠٠٠	
مصروفات مستحقة	١,٠٠٠	
	٦٠,٠٠٠	٦٠,٠٠٠
رأس المال العامل		٦٠,٠٠٠

ثانياً : حقوق الملكية او صافي القيمة :

رأس لمال	٤٠٠,٠٠٠	
احتياطي	٩٠,٠٠٠	
ارباح محجوزة	١٠,٠٠٠	
	٥٠٠,٠٠٠	٥٠٠,٠٠٠

ويلاحظ ان حقوق الملكية قد تحددت في هذه الحالة على أساس المعادلة الآتية :

رأس المال
+ الاحتياطيات
+ الارباح المحجوزة .
= حقوق الملكية .

ومن الممكن تحديد رقم حقوق الملكية وذلك على الوجه الآتي :

٤٤٠,٠٠٠	صافي الأصول الثابتة
١٢٠,٠٠٠	+ مجموع الأصول المتداولة
٥٦٠,٠٠٠	
٦٠,٠٠٠	- مجموع الخصوم المتداولة
٥٠٠,٠٠٠	= حقوق الملكية

كما يمكن تحديد حقوق الملكية باستخدام المعادلة الآتية :

١٢٠,٠٠٠	الأصول المتداولة
٦٠,٠٠٠	- الخصوم المتداولة
٦٠,٠٠٠	= رأس المال العامل
٤٤٠,٠٠٠	+ صافي الأصول الثابتة
٥٠٠,٠٠٠	= حقوق الملكية

ثالثاً : صافي الأصول :

يتحدد رقم صافي الأصول باستخدام المعادلة الآتية :

٠٠٠,٠٠٠	مجموع الأصول
٠٠٠,٠٠٠	الخصوم المتداولة
٠٠٠,٠٠٠	= صافي الأصول

وعند تطبيق المعادلة في مثالنا هذا فان صافي الأصول يتحدد على الوجه الآتي :

٥٦٠,٠٠٠	مجموع الأصول
٦٠,٠٠٠	الخصوم المتداولة
٥٠٠,٠٠٠	= حقوق الملكية

حل التمرين :

أولاً : النسب الخاصة برأس المال العامل :

١ ـ نسبة التداول : = $\frac{\text{١٢٠,٠٠٠ مجموع الأصول المتداولة}}{\text{٦٠,٠٠٠ مجموع الخصوم المتداولة}}$

= ٢

٢ ـ نسبة السيولة : = $\frac{\text{الأصول المتداولة السريعة}}{\text{الخصوم المتداولة}}$

= $\frac{\text{١٢٠,٠٠٠ − ٦٠,٠٠٠}}{\text{٦٠,٠٠٠}}$

= ١

٣ ـ معدل دوران المخزون:

$$= \frac{\text{تكلفة المبيعات}}{\text{متوسط المخزون}}$$

$$= \frac{\text{٥٥٠,٠٠٠ تكلفة المبيعات}}{\text{٦٠,٠٠٠ مخزون آخر المدة}} = \text{٩,٢}$$

$$\text{عدد ايام دوران المخزون} = \frac{\text{عدد ايام السنة}}{\text{عدد دوران المخزون}} = \frac{\text{٣٦٥}}{\text{٩,٢}} = \text{٣٩,٧ يوما} = \boxed{\text{٤٠ يوما تقريبا}}$$

ويلاحظ أننا استخدمنا في المعادلة السابقة رقم مخزون آخر المدة نظرا لعدم توافر رقم مخزون أول المدة، ومن ثم عدم امكان استخدام متوسط المخزون.

٤ ـ معدل دوران العملاء: $= \frac{\text{صافي المبيعات الآجلة}}{\text{متوسط العملاء}}$

$$= \frac{\text{٦٠٠,٠٠٠}}{\text{٥٠,٠٠٠}}$$

$$= \boxed{\text{١٢}} \text{ مرة}$$

فترة تحصيل ارصدة العملاء $= \frac{\text{عدد ايام السنة}}{\text{عدد دورات العملاء}}$

$$= \frac{\text{٣٦٥}}{\text{١٢}}$$

= ٣٠,٤ يوم

= ٣٠ يوما تقريبا

ويلاحظ اننا استخدمنا في المعادلة السابقة رقم رصيد العملاء في آخر المدة نظراً لعدم توافر رصيد العملاء اول المدة ، ومن ثم عدم امكان استخدام متوسط العملاء .

ثانياً : النسب التي تهم المستثمرين :

٥ ـ القيمة الفترية للسهم = $\dfrac{\text{حقوق حملة الاسهم (حقوق الملكية)}}{\text{عدد الاسهم}}$

$$= \frac{٥٠٠,٠٠٠}{٤٠,٠٠٠}$$

$$= \boxed{\text{١٢,٥ ليرة}}$$

٦ ـ معدل ربح السهم :

نصيب السهم من صافي الربح = $\dfrac{\text{٦٠,٠٠٠ ليرة صافي الربح}}{\text{٤٠,٠٠٠ سهم (عدد الاسهم)}}$

$$= \boxed{\text{١,٥ ليرة}}$$

٧ ـ العلاقة بين حصة السهم من صافي الأرباح او الأرباح القابلة للتوزيع :

$$= \frac{\text{نصيب السهم من صافي الربح او من الأرباح الموزعة}}{\text{سعر السهم في السوق}} \times ١٠٠$$

$$= \frac{\text{١,٥ ليرة نصيب السهم في صافي الربح}}{\text{١٥ ليرة القيمة السوقية للسهم}} \times ١٠٠$$

$$= \boxed{٪١٠}$$

٨ ـ معدل العائد على مجموع الأصول :

$$= \frac{\text{صافي الربح + القائدة المدينة}}{\text{متوسط مجموع الأصول}} \times ١٠٠$$

$$= \frac{\text{٦٠ ٠٠٠ صافي الربح + ٥,٠٠٠ الفوائد المدينة}}{\text{٥٦٠,٠٠٠ مجموع الأصول}} \times ١٠٠$$

= ٪١١,٦

ويلاحظ اننا قد استخدمنا مجموع الأصول في آخر العام لعدم توافر رقم مجموع الأصول في أول العام ومن ثم عدم امكان تحديد متوسط مجموع الأصول .

٩ ـ العائد على حقوق الملكية :

$$= \frac{\text{صافي الربح او الأرباح القابلة للتوزيع}}{\text{متوسط حقوق الملكية}} \times ١٠٠$$

$$= \frac{\text{٦٠ ٠٠٠ (صافي الربح او الأرباح القابلة للتوزيع)}}{\text{٥٠٠,٠٠٠ ليرة}} \times ١٠٠$$

= ٪١٢

افترضنا ان صافي الربح بعد الضرائب يمثل صافي الربح القابل للتوزيع وذلك بسبب عدم توافر البيان الخاص بالأرباح القابلة للتوزيع من صافي الربح .

١٠ ـ نسبة حقوق الملكية الى مجموع الأصول :

$$= \frac{\text{حقوق الملكية في نهاية العام}}{\text{مجموع الأصول في نهاية العام}} \times ١٠٠$$

$$= \frac{\text{500,000 حقوق الملكية}}{\text{650,000 مجموع الأصول}} \times 100$$

$$= \boxed{\text{٪89,3}}$$

ثالثاً : النسب التي تهم المقرضين :

١١ ـ نسبة الاقتراض الى مجموع الاصول (او نسبة المديونية) :

$$= \frac{\text{مجموع الالتزامات او الخصوم}}{\text{مجموع الأصول}} \times 100$$

$$= \frac{\text{60,000 مجموع الالتزامات}}{\text{560,000 مجموع الأصول}} \times 100$$

$$= \boxed{\text{٪10,7}}$$

١٢ ـ عدد مرات تحقق الفائدة :

$$= \frac{\text{صافي الربح + (الفوائد المدينة + ضرائب الدخل)}}{\text{الفائدة المدينة}}$$

$$\frac{\text{60,000 صافي الربح + (5000 الفوائد + 15000 ضريبة الدخل)}}{\text{5000 الفائدة المدينة}}$$

$$\boxed{\text{16 مرة}}$$

مثال ١ :

فيما يلي قائمة الربح للشركة العربية للنسيج في بداية عملها وملخصاً بالنسب المئوية لقائمة الربح في الصناعة التي تعمل فيها الشركة.

بيان	الشركة العربية	متوسط الصناعة
صافي المبيعات	١,٠٠٠,٠٠٠	١٠٠٪
تكلفة المبيعات	٦٠٠,٠٠٠	٦٠٪
مجمل الربح	٤٠٠,٠٠٠	٤٠٪
ـ مصروفات العمليات :		
مصروفات المبيعات	٨٠,٠٠٠	٦٪
مصروفات عمومية	٦٠,٠٠٠	٥٪
مجموع مصروفات العمليات	١٤٠,٠٠٠	١١٪
صافي الربح	٢٦٠,٠٠٠	٢٩٪

المطلوب :

١ ـ اعداد قائمة الربح المقارنة على اساس المتوسط السائد في الصناعة مع مقارنة النتائج التي تحصل عليها بقائمة الربح للشركة العربية.

حل المثال ١ :

التعبير عن متوسط الصناعة بالأرقام المطلقة اي ايجاد الأرقام التي كان من الممكن الحصول عليها فيما لو ان الشركة العربية حققت النسب المذكورة :

متوسط الصناعة	الأرقام المطلقة وفقاً لمتوسط الصناعة	بيان
١٠٠٪	١,٠٠٠,٠٠٠	المبيعات
٦٠٪	٦٠٠,٠٠٠	تكلفة المبيعات
٤٠٪	٤٠٠,٠٠٠	مجمل الربح
٦٪	٦٠,٠٠٠	مصروفات المبيعات
٥٪	٥٠,٠٠٠	مصروفات عمومية وادارية
١١٪	١١٠,٠٠٠	مجموع مصروفات العمليات
٢٩٪	٢٩٠,٠٠٠	صافي الربح

ثانياً : اعداد قائمة الربح المقارنة المتوسط للصناعة وللشركة العربية مع بيان قيمة التغير ونسبته .

بيان	متوسط الصناعة بالأرقام المطلقة	الشركة العربية	التغير	نسبة التغير
صافي المبيعات	١,٠٠٠,٠٠٠	١,٠٠٠,٠٠٠	–	–
تكلفة المبيعات	٦٠٠,٠٠٠	٦٠٠,٠٠٠	–	–
مجمل الربح	٤٠٠,٠٠٠	٤٠٠,٠٠٠	–	–
مصروفات العمليات :				
مصروفات المبيعات	٦٠,٠٠٠	٨٠,٠٠٠	٢٠,٠٠٠	٣٣,٣٪
مصروفات عمومية	٥٠,٠٠٠	٦٠,٠٠٠	١٠,٠٠٠	٢٠,٠٪
مجموع مصروفات العمليات	١١٠,٠٠٠	١٤٠,٠٠٠	٣٠,٠٠٠	٢٧,٣٪
صافي الربح	٢٩٠,٠٠٠	٢٦٠,٠٠٠	(٣٠,٠٠٠)	١٠,٣٪

ومن الواضح أن الأرقام المطلقة لمتوسط الصناعة هي التي تتخذ اساساً للمقارنة أو القياس .

المثال ٢ :

أولاً : فيما يلي الميزانية العمومية المقارنة لاحدى الشركات عن السنوات المنتهية في ٣١ ديسمبر ٨٠، ٨١ ، ٨٢ :

	١٩٨٠	١٩٨١	١٩٨٢
أصول			
اصول متداولة	٣٥٠,٠٠٠	٤٢٠,٠٠٠	٧٠٠,٠٠٠
استثمارات ثابتة	١٥٠,٠٠٠	٢١٠,٠٠٠	١٨٠,٠٠٠
الات ومعدات (صافي)	٨٠٠,٠٠٠	٧٢٠,٠٠٠	٨٠٠,٠٠٠
اصول أخرى	١٢٠,٠٠٠	١٨٠,٠٠٠	١٢٠,٠٠٠
اجمال الأصول	١,٤٢٠,٠٠٠	١,٥٣٠,٠٠٠	١,٨٠٠,٠٠٠
خصوم وحقوق الملكية			
خصوم متداولة	١٧٠,٠٠٠	٣٤٠,٠٠٠	٣٤٠,٠٠٠
سندات	١٥٠,٠٠٠	١٥٠,٠٠٠	٣٠٠,٠٠٠
اسهم عادية	١,٠٠٠,٠٠٠	١,٠٠٠,٠٠٠	١,٠٠٠,٠٠٠٠
ارباح محتجزة	١٠٠,٠٠٠	٤٠,٠٠٠	١٦٠,٠٠٠
اجمال الخصم وحقوق الملكية	١,٤٢٠,٠٠٠	١,٥٣٠,٠٠٠	١,٨٠٠,٠٠٠

والمطلوب :

اعـداد الميزانية العمـومية المقارنـة بافتـراض ان سنــة ٨٠ هي سنــة الأساس .

ثانياً : بافتراض انه في عام ١٩٨٢ كان المخزون السلعي ٨٠,٠٠٠ ليرة

والعملاء ٤٠٠,٠٠٠ ليرة ، وصافي المبيعات الآجلة ٢,٠٠٠,٠٠٠ ليرة ، وتكلفة البضاعة المباعة ١,٢٠٠,٠٠٠ ليرة .

فالمطلوب احتساب الآتي :

١ ـ معدل السيولة .

٢ ـ معدل دوران المخزون .

٣ ـ معدل دوران حسابات العملاء .

حل المثال ٢ :

أولا : إعداد الميزانية بافتراض ان سنة ١٩٨٠ هي سنة الأساس :

	١٩٨٠	١٩٨١	١٩٨٢
الأصول			
اصول متداولة	١٠٠	١٢٠	٢٠٠
استثمارات ثابتة	١٠٠	١٤٠	١٢٠
آلات ومعدات (صافي)	١٠٠	٩٠	١٠٠
اصول اخرى	١٠٠	١٥٠	١٠٠
مجموع الأصول	١٠٠	١٠٧,٧٥	١٢٦,٧٦
الخصوم وحقوق الملكية :			
خصوم متداولة	١٠٠	٢٠٠	٢٠٠
سندات	١٠٠	١٠٠	٢٠٠
اسهم عادية	١٠٠	١٠٠	١٠٠
ارباح محتجزة	١٠٠	٤٠	١٦٠
مجموع الخصوم وحقوق الملكية	١٠٠	١٠٧,٧٥	١٢٦,٧٦

ثانياً : المعدلات لسنة ١٩٨٢ :

١ ـ معدل السيولة = الأصول المتداولة ـ المخزون السلعي / الخصوم المتداولة

= (٧٠٠,٠٠٠ − ٨٠,٠٠٠) / ٣٤٠,٠٠٠

= **١,٨٢**

٢ ـ معدل دوران المخزون = تكلفة المبيعات / المخزون السلعي

= ١,٢٠٠,٠٠٠ / ٨٠,٠٠٠

= **١٥ مرة**

٣ ـ معدل دوران حسابات العملاء = صافي المبيعات الآجلة / متوسط العملاء

= ٢,٠٠٠,٠٠٠ / ٤٠٠,٠٠٠

= **٥ مرات**

يحسن بالطالب أن يلخص المعدلات في جدول يظهر على الصورة الآتية :

المعدل المطلوب	النتيجة
١ . معدل السيولة	١,٨٢
٢ . معدل دوران المخزون	١٥ مرة
٣ . معدل دوران العملاء	٥ مرات

مثال ٣ :

فيما يلي قائمة الربح لأحدى المنشآت عن السنة المنتهية في ٣١/ ١٢/ ١٩٨٢ والميزانية في ذلك التاريخ :

قائمة الربح :	**ليرة**
المبيعات	١ ٠٠٠ ٠٠٠
(منها مبيعات آجلة ٩٠٠ ٠٠٠)	
ـ تكلفة المبيعات	٥٠٠ ٠٠٠
= مجمل الربح	٥٠٠ ٠٠٠
- المصروفات	٤٠٠ ٠٠٠
= صافي الربح	١٠٠ ٠٠٠

وقد ظهرت الميزانية على النحو الآتي :

٤٠٠ ٠٠٠		اصول ثابتة	٢٠٠ ٠٠٠	رأس المال ١٠ ٠٠٠ سهم ×٢٠ ل . ل
			١٠٠ ٠٠٠	احتياطيات
			١٠٠ ٠٠٠	ارباح العام (تقرر توزيعها)
		اصول متداولة		
	١٠٠ ٠٠٠	مخزون آخر المدة	١٥٠ ٠٠٠	قرض طويل الأجل
	١٥٠ ٠٠٠	عملاء	١٥٠ ٠٠٠	خصوم متداولة
	٥٠ ٠٠٠	بنك		
٣٠٠ ٠٠٠				
٧٠٠ ٠٠٠			٧٠٠ ٠٠٠	

والمطلوب : -

تحديد النسب المالية الآتية : -

١ - نسبة التداول .
٢ - نسبة السيولة .
٣ - معدل دوران المخزون .
٤ - عدد ايام دوران المخزون .
٥ - معدل دوران العملاء
٦ - فترة تحصيل ارصدة العملاء .
٧ - القيمة الدفترية للسهم .
٨ - معدل ربح السهم .

(افترض ان عدد ايام العمل خلال السنة يبلغ ٣٦٠ يوماً) .
(اعرض النتائج التي تتوصل اليها في شكل جدول) .

الحل :

١ - نسبة التداول = ٣٠٠ ٠٠٠ ليرة الأصول المتداولة / ١٥٠ ٠٠٠ ليرة الخصوم المتداولة

= ٣٠٠ ٠٠٠ ليرة / ١٥٠ ٠٠٠ ليرة

= **٢**

٢ - نسبة السيولة = (الأصول المتداولة — المخزون) / الخصوم المتداولة

= (٣٠٠ ٠٠٠ ليرة - ١٠٠ ٠٠٠ ليرة) / ١٥٠ ٠٠٠ ليرة

= ٢٠٠ ٠٠٠ ليرة / ١٥٠ ٠٠٠ ليرة

= **١,٣**

٣ ـ معدل دوران المخزون = ٥٠٠ ٠٠٠ ليرة تكلفة المبيعات / ١٠٠ ٠٠٠ ليرة مخزون آخر المدة

= **٥**

٤ ـ عدد ايام دوران المخزون = ٣٦٠ عدد ايام العمل في السنة / ٥ معدل دوران المخزون

= **٧٢ يوماً**

٥ ـ معدل دوران العملاء = ٩٠٠ ٠٠٠ ليرة المبيعات الآجلة / ١٥٠ ٠٠٠ ليرة رصيد العملاء

= **٦ مرات**

٦ ـ عدد ايام دوران العملاء = ٣٦٠ يوما عدد ايام العمل في السنة / ٦ معدل دوران العملاء

= **٦٠ يوماً**

٧ ـ القيمة الدفترية للسهم = حقوق الملكية / عدد اسهم الشركة

= رأس المال + الاحتياطيات + الأرباح المحجوزة / عدد اسهم الشركة

= ٢٠٠ ٠٠٠ + ١٠٠ ٠٠٠ + صفر / ١٠ ٠٠٠ سهم

= ٣٠٠ ٠٠٠ / ١٠ ٠٠٠

= **٣٠ ليرة**

٨ ـ معدل ربح السهم = $\frac{\text{صافي الأرباح التي تقرر توزيعها}}{\text{عدد اسهم رأس المال}}$

= $\frac{١٠٠\ ٠٠٠}{١٠\ ٠٠٠}$

= **١٠ ليرة**

النتائج في شكل جدول

١ ـ نسبة التداول	= ٢
٢ ـ نسبة السيولة	= ١,٣
٣ ـ معدل دوران المخزون	= ٥ مرات
٤ ـ عدد ايام دوران المخزون	= ٧٢ يوماً
٥ ـ معدل دوران العملاء	= ٦ مرات
٦ ـ فترة تحصيل ارصدة العملاء	= ٦٠ يوماً
٧ ـ القيمة الدفترية للسهم	= ٣٠ ليرة
٨ ـ معدل ربح السهم	= ١٠ ليرة

تمارين

التمرين الأول :

فيما يلي بيانات بأرصدة المخزون السلعي والعملاء وكذلك مجمل الربح لاحدى الشركات :

	١٩٨٠	١٩٨١	١٩٨٢
مخزون سلعي (١٢/٣١)	٤٠,٠٠٠	٥٠,٠٠٠	٨٠,٠٠٠
عملاء (١٢/٣١)	٣٠,٠٠٠	٣٥,٠٠٠	٥٠,٠٠٠
صافي المبيعات الآجلة	٢١٠,٠٠٠	٢٧٠,٠٠٠	٣٠٠,٠٠٠
تكلفة السلع المباعة	١٥٠,٠٠٠	٢٠٠,٠٠٠	٢٣٠,٠٠٠

وبافتراض أن السنة المالية للشركة تتكون من ٣٠٠ يوم نشاط وأن جميع المبيعات آجلة .

فالمطلوب :

احتساب الآتي لعامي ١٩٨١ ، ١٩٨٢ :

١ ـ فترة تحصيل قيمة المبيعات الآجلة (استناداً الى العملاء في نهاية العام).

٢ ـ فترة دوران المخزون للوفاء باحتياجات المبيعات (استنادا الى المخزون في نهاية العام).

التمرين الثاني :

فيما يلي ميزانية احدى الشركات التجارية التي تعمل في بيروت كما ظهرت في سنة معينة:

الأصول:

نقدية	٦٠,٠٠٠
عملاء	١٢٠,٠٠٠
مخزون	٢٧٠,٠٠٠
صافي الأصول الثابتة	٧٥٠,٠٠٠
	١,٢٠٠,٠٠٠

الخصوم

خصوم متداولة	١٥٠,٠٠٠
قروض طويلة الأجل	٣٠٠,٠٠٠
أسهم رأس المال (السهم ١٠ليرات)	٦٠٠,٠٠٠
أرباح محجوزة	١٥٠,٠٠٠
	١,٢٠٠,٠٠٠

فإذا علمت:

١ ـ بلغت مبيعات الشركة خلال السنة (وكلها مبيعات آجلة) ١,٢٠٠,٠٠٠

٢ ـ بلغ مجمل ربح المبيعات ٤٨٠,٠٠٠

والمطلوب:

استخدام البيانات السابقة لتحديد :

١ ـ نسبة التداول.

٢ ـ نسبة السيولة.

٣ ـ نسبة حقوق الملكية.

٤ ـ معدل دوران المخزون.

٥ ـ معدل دوران العملاء.

٦ ـ القيمة الدفترية للسهم في أسهم رأس المال.

التمرين الثالث :

فيما يلي قائمة الربح لشركة المنسوجات في بداء عملها وملخصاً بالنسبة المئوية لقائمة الربح في الصناعة التي تعمل فيها الشركة :

بيان	شركة المنسوجات	متوسط الصناعة
صافي المبيعات	٢,٠٠٠,٠٠٠	١٠٠٪
تكلفة المبيعات	١,٢٠٠,٠٠٠	٥٠٪
مجمل الربح	٨٠٠,٠٠٠	٥٠٪
- **مصروفات العمليات** :		
مصروفات المبيعات	١٦٠,٠٠٠	٦٪
مصروفات عمومية	١٢٠,٠٠٠	٤٪
مجموع مصروفات العمليات	٢٨٠,٠٠٠	١٠٪
صافي الربح	٥٢٠,٠٠٠	٤٠٪

المطلوب :

١ ـ اعداد قائمة الربح المقارنة على اساس المتوسط السائد في الصناعة مع مقارنة النتائج التي تحصل عليها بقائمة الربح لشركة المنسوجات.

٢ ـ اعداد قائمة لمقارنة قائمة الربح وفقاً لمتوسط الصناعة مع قائمة الربح الفعلية لشركة المنسوجات .

التمرين الرابع :

قدمت إليك احدى الشركات ميزانيتها في ٣١/ ١٢/ ١٩٨٢ وبعض البيانات وارصدة الحسابات كما ظهرت في قوائمها المالية عن السنة المنتهية في ٣١/ ١٢/ ١٩٨٢ وذلك على النحو الآتي : -

الميزانية

في ١٩٨٢/١٢/٣١

٢٨٥ ٠٠٠	اصول ثابتة	٢٥٠ ٠٠٠	رأس المال ٢٥ ٠٠٠ سهم (القيمة الاسمية للسهم ١٠ ليرة)
١٠٠ ٠٠٠	مخزون آخر المدة	١٠٠ ٠٠٠	احتياطيات
٩٠ ٠٠٠	العملاء	٨٠ ٠٠٠	موردون
١٠ ٠٠٠	البنك	٢٠ ٠٠٠	أوراق الدفع
		٣٥ ٠٠٠	صافي ربح العام (تقرر توزيعه)
٤٨٥ ٠٠٠		٤٨٥ ٠٠٠	

واذا علمت :

١ ـ ان تكلفة المبيعات بلغت ٠٠٠ ٨٠٠ ليرة عن السنة المنتهية في ٨٢/١٢/٣١ .

٢ ـ ان المبيعات الآجلة قد بلغت ٠٠٠ ٩٠٠ ليرة خلال السنة المنتهية في ١٩٨٢/١٢/٣١ .

٣ ـ ان عدد ايام العمل الفعلي خلال السنة يبلغ ٣٢٠ يوماً .

فالمطلوب:

حساب النسب والمعدلات الآتية:

١ ـ نسبة التداول.

٢ ـ نسبة السيولة.

٣ ـ معدل دوران المخزون.

٤ ـ معدل دوران العملاء.

٥ ـ القيمة الدفترية للسهم.

التمرين الخامس :ـ

فيما يلي قائمة الربح لاحدى المنشآت عن السنة المنتهية في ٣١/ ١٢/ ١٩٨٢ والميزانية في ذلك التاريخ :

قائمة الربح	ليرة
المبيعات	١ ١٢٠ ٠٠٠
(منها مبيعات آجلة ٠٠٠ ٧٠٠)	
ـ تكلفة المبيعات	٧٢٠ ٠٠٠
= مجمل الربح	٤٠٠ ٠٠٠
− المصروفات	٢٨٠ ٠٠٠
صافي الربح	١٢٠ ٠٠٠

وقد ظهرت الميزانية على النحو الآتي :

٨٨٠ ٠٠٠		اصول ثابتة	٨٠٠ ٠٠٠	رأس المال
				٨٠ ٠٠٠ سهم×١٠ل
		اصول متداولة	٨٠ ٠٠٠	احتياطيات
	١٢٠ ٠٠٠	مخزون آخر المدة	١٢٠ ٠٠٠	ارباح العام (تقرر توزيعها)
	١٠٠ ٠٠٠	عملاء		٨٠ ٠٠٠ موردين
	٢٠ ٠٠٠	بنك	١٢٠ ٠٠٠	٤٠ ٠٠٠ أوراق دفع
٢٤٠ ٠٠٠				
١ ١٢٠ ٠٠٠			١ ١٢٠ ٠٠٠	

والمطلوب :

تحديد النسب والمعدلات الآتية :

١ ـ نسبة التداول .　　　　　٤ ـ عدد ايام دوران المخزون .

٢ ـ نسبة السيولة .　　　　　٥ ـ معدل ربح السهم .

٣ ـ معدل دوران المخزون .

(افترض ان عدد ايام العمل خلال السنة ٣٦٠ يوماً)

(اعرض النتائج التي تتوصل اليها في شكل جدول) .

التمرين السادس:

قدمت اليك البيانات الآتية عن احدى الشركات التي تعمل في نوع معين من النشاط وذلك عن سنة مالية معينة:

المبيعات (كلها مبيعات آجلة)	٨٠٠,٠٠٠
مجموع الأصول	٤٠٠,٠٠٠
مجموع الخصوم (الالتزامات مستحقة الاداء للغير)	٥٠,٠٠٠
متوسط العملاء	١٠٠,٠٠٠
متوسط المخزون	١٢٠,٠٠٠
نسبة مجمل الربح الى المبيعات	٤٠٪
نسبة مصروفات العمليات الى المبيعات	٣٧٪
نسبة صافي الربح الى المبيعات	٣٪

والمطلوب:

حساب النسب الآتية (مع التقريب الى اقرب نسبة مئوية) وذلك بالنسبة لكل من:

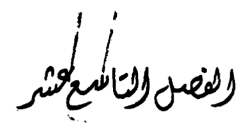
١ ـ صافي الربح.

٢ ـ نسبة صافي الربح الى مجموع الأصول.

٣ ـ نسبة صافي الربح الى حقوق الملكية.

٤ ـ معدل دوران المخزون.

٥ ـ معدل دوران العملاء.



قائمة الموارد المالية واستخداماتها

STATEMENT OF SOURCES AND USES OF FUNDS

أولاً : تعريف قوائم الموارد المالية واستخداماتها :

يمكن تعريف قوائم الموارد المالية واستخداماتها بأنها القوائم التي تتضمن بيان المصادر المختلفة للحصول على « الأموال النقدية أو ما يعادلها » وطرق استخدام هذه الموارد المالية في المشروع .

ويطلق على « الأموال » التي تظهر في قائمة الموارد المالية واستخداماتها « موارد رأس المال العامل » لتمييزها عن الأموال النقدية .

وكلمة « الموارد » « RESOURCES » لا تعني الأموال النقدية (CASH) ذلك لأن هذه القائمة الجديدة ليست قائمة بالمقبوضات النقدية والمدفوعات النقدية .

وتؤدي مقارنة رأس المال العامل في نهاية سنتين متتاليتين الى الوقوف على مقدار ما طرأ من تغير على رأس المال العامل .

وتؤدي مقارنة عناصر الأصول الثابتة والخصوم الثابتة في نهاية السنتين المتتاليتين إلى بيان الموارد المالية واستخدامات تلك الموارد .

ويجب أن تتعادل قيمة زيادة الموارد المالية على استخداماتها مع قيمة الزيادة في رأس المال العامل . كما يجب ان تتعادل نقص الموارد المالية عن استخداماتها مع قيمة النقص في رأس المال .

ثانياً : تقسيم العمليات من حيث أثرها على رأس المال العامل :

يمكن تقسيم العمليات التي تقوم بها المنشأة من حيث أثرها على رأس المال العامل إلى الانواع الثلاث الآتية :

١ ـ عمليات تتم بين عناصر الأصول المتداولة والخصوم المتداولة ولا تؤثر على رأس المال العامل .

٢ ـ عمليات تتم بين عناصر الأصول الثابتة وعناصر الخصوم الثابتة ولا تؤثر على رأس المال العامل .

٣ ـ عمليات تؤثر على رأس المال العامل . وتنقسم بدورها الى قسمين :

القسم الأول: عمليات تمثل الموارد المالية التي تؤدي إلى زيادة رأس المال العامل .

القسم الثاني : عمليات تمثل استخدامات الموارد المالية التي تؤدي بطبيعتها الى نقص في رأس المال العامل .

ونتناول هذه الأنواع الثلاث من العمليات فيما يلي :

١ ـ عمليات تتم بين عناصر الأصول المتداولة والخصوم المتداولة ولا تؤثر على رأس المال العامل : ـ

تتعدد العمليات التي لا تؤثر على رأس المال نذكر منها :

أ) عمليات تؤدي الى زيادة كل من الأصول المتداولة والخصوم المتداولة بنفس المبلغ .

فزيادة البضاعة بمبلغ ٠٠٠ ١٠٠ ليرة عند شرائها على الحساب يؤدي الى :

زيادة الأصول المتداولة (البضاعة) بمبلغ	٠٠٠ ١٠٠ ليرة
زيادة الخصوم المتداولة (الموردون) بمبلغ	٠٠٠ ١٠٠ ليرة

ب) عمليات تؤدي الى زيادة أحد عناصر الأصول المتداولة مقابل نقص أحد العناصر الأخرى للأصول المتداولة .

فزيادة الصندوق بمبلغ ٣٠ ٠٠٠ ليرة نتيجة تحصيل بعض أوراق القبض بهذا المبلغ يؤدي إلى :

زيادة الأصول المتداولة (الصندوق) بمبلغ ٣٠ ٠٠٠ ليرة
نقص الأصول المتداولة (أوراق القبض) بمبلغ ٣٠ ٠٠٠ ليرة

حـ) عمليات تؤدي الى زيادة أحد عناصر الخصوم المتداولة مقابل نقص أحد العناصر الأخرى للخصوم المتداولة :

فزيادة أوراق الدفع بمبلغ ٢٠ ٠٠٠ ليرة قبلتها المنشأة من أحد مورديها يؤدي الى :

زيادة الخصوم المتداولة (اوراق الدفع) بمبلغ ٢٠ ٠٠٠ ليرة
نقص الخصوم المتداولة (الموردون) بمبلغ ٢٠ ٠٠٠ ليرة

٢ ـ عمليات تتم بين الأصول الثابتة والخصوم الثابتة ولا تؤثر على رأس المال العامل :

ومثال ذلك شراء آلات جديدة بمبلغ ٤٠٠ ٠٠٠ ليرة مقابل الحصول على قرض طويل الأجل بهذا المبلغ فالآلات تعتبر من الأصول الثابتة ، ويعتبر القرض طويل الأجل من الخصوم الثابتة .

وتؤدي هذه العملية الى :

زيادة الأصول الثابتة (الآلات) بمبلغ ٤٠٠ ٠٠٠ ليرة
زيادة الخصوم الثابتة (القرض طويل الأجل) بمبلغ ٤٠٠ ٠٠٠ ليرة

٣ ـ عمليات تؤثر على رأس المال العامل :

وتنقسم العمليات التي تؤثر على رأس المال العامل الى قسمين :

القسم الأول : الموارد المالية التي تمثل زيادة في رأس المال العامل :

ومن أهم الموارد المالية :

أ ـ الربح الناتج من عمليات المنشأة : ـ

ذلك لأن هذا الربح يمثل زيادة في الأموال التي حصلت عليها المنشأة على الأموال التي استخدمتها في سبيل تحقيق أغراضها .

ويلاحظ ان صافي ربح المنشأة يتحدد نتيجة المعادلة الآتية :

صافي الربح = ايرادات المنشأة - (مصروفات المنشأة + الاستهلاك)

ونظراً لأن الاستهلاك عبء دفتري يمثل النقص الذي طرأ على الأصل الثابت دون سداد قيمته من الأموال النقدية او ما في حكمها . لهذا فانه يجب اضافة عبء الاستهلاك عند تحديد الموارد المالية للمنشأة من نشاطها.

ب ـ من زيادة رأس المال :

فزيادة رأس المال بمبلغ ۰۰۰ ۰۰۰ ۱ ليرة تؤدي الى زيادة رأس المال العامل ذلك لأنها تؤدي الى :

زيادة الأصول المتداولة (البنك) بمبلغ	۰۰۰ ۰۰۰ ۱ ليرة
زيادة الخصوم الثابتة (رأس المال) بمبلغ	۰۰۰ ۰۰۰ ۱ ليرة

دون زيادة في الخصوم المتداولة

أي أن زيادة رأس المال تؤدي إلى زيادة في أحد عناصر الأصول المتداولة، ومن ثم فهي تؤدي الى زيادة رأس المال العامل بمبلغ ۰۰۰ ۰۰۰ ۱ ليرة .

جـ ـ من القروض طويلة الأجل :

فالحصول على قرض طويل الأجل بمبلغ ۰۰۰ ٦۰۰ ليرة يؤدي الى زيادة رأس المال العامل بهذا المبلغ ، لأنه يؤدي الى :

زيادة الأصول المتداولة (البنك) بمبلغ ٦٠٠ ٠٠٠ ليرة
زيادة الخصوم الثابتة (قرض طويل الأجل) بمبلغ ٦٠٠ ٠٠٠ ليرة
دون زيادة في الخصوم المتداولة

د ـ من بيع الأصول الثابتة :

فبيع جزء من اراضي المنشأة بمبلغ ٣٠٠ ٠٠٠ ليرة يؤدي الى زيادة رأس المال العامل بهذا المبلغ لأنه يؤدي الى :

زيادة الأصول المتداولة (البنك) بمبلغ ٣٠٠ ٠٠٠ ليرة
نقص في الأصول الثابتة (الأراضي) بمبلغ ٣٠٠ ٠٠٠ ليرة
دون أثر على الخصوم المتداولة

القسم الثاني : استخدامات الموارد المالية :

ويؤدي استخدام الموارد المالية الى نقص في رأس المال العامل ، ومن أهم استخدامات الموارد المالية :

١ ـ رد جزء من رأس المال :

فاذا قامت المنشأة برد جزء من رأس مالها قدره ٣٥٠ ٠٠٠ ليرة فان ذلك يؤدي الى تخفيض رأس المال العامل لأنه يؤدي الى :

نقص في الأصول المتداولة (البنك) بمبلغ ٣٥٠ ٠٠٠ ليرة
نقص في الخصوم الثابتة (رأس المال) بمبلغ ٣٥٠ ٠٠٠ ليرة

٢ ـ توزيع الأرباح :

واذا قامت المنشأة او الشركة بتوزيع جزء من أرباحها الصافية يبلغ ٥٠ ٠٠٠ ليرة فان ذلك يؤدي الى :

نقص في الأصول المتداولة (البنك) بمبلغ ٥٠ ٠٠٠ ليرة
نقص في الأرباح الصافية بمبلغ ٥٠ ٠٠٠ ليرة

٣ ـ سداد القروض طويلة الأجل :

واذا قامت المنشأة بسداد قروض طويل الأجل بمبلغ ٠٠٠ ٢٥٠ ليرة فان ذلك يؤدي الى :

نقص في الأصول المتداولة (البنك) بمبلغ	٠٠٠ ٢٥٠ ليرة
نقص في الخصوم الثابتة (قرض طويل الأجل) بمبلغ	٠٠٠ ٢٥٠ ليرة

٤ ـ شراء أصول ثابتة:

ويتطلب شراء أصول ثابتة جديدة استخدام جزء من الأموال النقدية لدى المنشأة .

فاذا قامت المنشأة بشراء آلات جديدة بمبلغ ٠٠٠ ٥٠ ليرة سددتهابشيك فان ذلك يؤدي الى :

زيادة في الأصول الثابتة (الآلات) بمبلغ	٠٠٠ ٥٠ ليرة
نقص في الأصول المتداولة (البنك) بمبلغ	٠٠٠ ٥٠ ليرة

واذا قامت المنشأة بشراء تلك الآلات من أحد الموردين على الحساب شرط أن تسدد قيمتها خلال عام ، فان ذلك يؤدي الى زيادة في الاستخدامات بمبلغ ٠٠٠ ٥٠ ليرة لأنه يؤدي الى :

زيادة في الأصول الثابتة (الآلات) بمبلغ	٠٠٠ ٥٠ ليرة
زيادة في الخصوم المتداولة (الموردين) بمبلغ	٠٠٠ ٥٠ ليرة

مثال ١ :

قدمت اليك احدى المنشآت البيانات الآتية عن عملياتها خلال سنة . .

١ ـ بلغ صافي الربح عن سنة ١٩	٠٠٠ ٧٠ ليرة
بعد خصم عبء الاستهلاك وقدره	٠٠٠ ٣٠ ليرة
٢ ـ زيد رأس مال المنشأة بمبلغ	٠٠٠ ١٠٠ ليرة
٣ ـ باعت المنشأة آلات بمبلغ	٠٠٠ ١٠ ليرة

٤ ـ حصلت على قرض طويل الأجل بمبلغ ٥٠ ٠٠٠ ليرة

٥ ـ اشترت اراضي نقداً بمبلغ ٦٠ ٠٠٠ ليرة

٦ ـ اشترت آلات على الحساب بمبلغ ٨٠ ٠٠٠ ليرة

٧ ـ سحب صاحب المنشأة من ارباح السنة السابقة ٢٠ ٠٠٠ ليرة

والمطلوب : ـ
تصوير قائمة الموارد المالية واستخداماتها .

الحـــل

تظهر قائمة المواد المالية واستخداماتها على النحو الآتي :

قائمة الموارد المالية واستخداماتها
عن السنة المنتهية في ٣١/ ١٢/ ـ ١٩

الموارد المالية		
١ ـ من صافي الربح	٧٠ ٠٠٠	
٢ ـ من الاستهلاك	٣٠ ٠٠٠	
٣ ـ من زيادة رأس المال	١٠٠ ٠٠٠	
٤ ـ من بيع الآلات	١٠ ٠٠٠	
٥ ـ من قرض طويل الأجل	٥٠ ٠٠٠	
مجموع الموارد المالية	٢٦٠ ٠٠٠	٢٦٠ ٠٠٠
الاستخدامات		
١ ـ لشراء اراضي جديدة	٦٠ ٠٠٠	
٢ ـ لشراء آلات جديدة	٨٠ ٠٠٠	
٣ ـ لتوزيع ارباح	٢٠ ٠٠٠	
مجموع الاستخدامات	١٦٠ ٠٠٠	١٦٠ ٠٠٠
زيادة الموارد على الاستخدامات		١٠٠ ٠٠٠

وهو ما يمثل زيادة رأس المال العامل

مثال ٢ :

قدمت اليك احدى المنشآت الصناعية البيانات الآتية عن عملياتها خلال سنة ـ ١٩ : ـ

١ ـ بلغ صافي الربح خلال السنة	٥٠٠٠٠ ليرة
بعد خصم عبء الاستهلاك وقدره	٤٠٠٠٠
٢ ـ باعت المنشأة جزءا من اراضيها بمبلغ	٦٠٠٠٠
٣ ـ خفضت المنشأة رأس مالها بمبلغ	١٠٠٠٠٠
٤ ـ اشترت المنشأة مبان جديدة بمبلغ	٣٠٠٠٠
٥ ـ سددت من قرض طويل الأجل مبلغ	٢٠٠٠٠
٦ ـ سحب صاحب المنشأة من أرباح السنة الماضية	٥٠٠٠٠

والمطلوب :

تصوير قائمة الموارد المالية واستخداماتها .

الحل

تظهر قائمة الموارد المالية واستخداماتها على ضوء البيانات الواردة برأس التمرين على النحو الآتي :

قائمة الموارد المالية واستخداماتها
عن السنة المنتهية في ٣١/ ١٢/ - ١٩

	لـــيرة	لـــيرة
الموارد المالية :		
١ ـ من صافي الربح	٥٠ ٠٠٠	
٢ ـ من الاستهلاك	٤٠ ٠٠٠	
٣ ـ من بيع جزء من اراضيها	٦٠ ٠٠٠	
جملة الموارد المالية	١٥٠ ٠٠٠	١٥٠ ٠٠٠
الاستخدامات :		
١ ـ لتخفيض رأس المال	١٠٠ ٠٠٠	
٢ ـ لشراء مبان جديدة	٣٠ ٠٠٠	
٣ ـ لسداد جزء من القرض الطويل الأجل	٢٠ ٠٠٠	
٤ ـ لتوزيع جزء من ارباح السنة السابقة	٥٠ ٠٠٠	
جملة الاستخدامات	٢٠٠ ٠٠٠	٢٠٠ ٠٠٠
زيادة الاستخدامات على الموارد وهو ما يعادل نقص رأس المال العامل		(٥٠ ٠٠٠)

ثالثاً : عناصر قوائم الموارد المالية واستخداماتها :

وتتكون المصادر الرئيسية للأموال التي تحصل عليها المنشأة عادة من :

١ ـ الموارد من العمليات للنشاط الرئيسي للمنشأة ، وهي تتمثل عادة في صافي الربح زائدا الاستهلاك باعتباره عبئاً دفترياً لا يؤدي الى نقص في الأموال النقدية .

٢ ـ الأموال التي تحصل عليها المنشأة نتيجة اصدار اسهم رأس المال أو اصدار اسهم جديدة لزيادة رأس المال .

٣ ـ السندات التي تصدرها الشركات .

٤ ـ القروض التي تحصل عليها المنشآت من الغير .

٥ ـ ثمـن بيع بعض الأصـول الثابتـة ، ويكون ذلك عادة في نهـاية حياتهـا الانتاجية .

٦ ـ المتحصل من ثمن بيع الاستثمارات التي تكون عادة في شكل أوراق مالية .

أما أبواب استخدام هذه الأموال فهـي عادة تتخـذ الصـور الآتية أوبعضها :

١ ـ مشتريات البضاعة والمواد الأولية ، والمصروفات والأجور والمرتبات التي تدفعها المنشأة في عملياتها العادية .

٢ ـ ما تسدده المنشأة الى حملة الأسهم :

أ) كالأرباح الموزعة على حملة الأسهم

ب) أو رد قيمة الاسهم عند تخفيض رأس المال .

٣ ـ ما تسدده المنشأة لرد قيمة السندات أو القرض .

٤ ـ مشتريات الأصول الثابتة .

٥ ـ شراء الاستثمارات التي تتمثل عادة في شكل أسهم في شركات تابعة .

٦ ـ تسوية الخسائر التي تكون قد اصابت المنشأة .

ونبين فيما يلي أهم عناصر الموارد المالية واستخداماتها كما تظهر في نموذج لاحدى القوائم :

نموذج لقائمة الموارد المالية واستخداماتها

لاحدى الشركات عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر سنة . . .

الموارد التي امكن الحصول عليها	استخدامات الموارد
أولاً ـ من العمليات :	اولا ـ في تسديدات الى حملة الاسهم
١ ـ صافي ربح السنة	عند رد جزء من رأس المال .
٢ ـ استهلاك الأصول الثابتة	
والمعنوية .	ثانياً ـ الأرباح الموزعة
ثانياً ـ من زيادة رأس المال	ثالثاً ـ في رد السندات او سداد القروض
ثالثاً ـ من اصدار سندات او الحصول	طويلة الأجل او المخصصات اللازمة
على قروض	رابعاً ـ في مدفوعات لشراء اصول ثابتة ،
رابعاً ـ من بيع الأصول الثابتة :	او مصروفات رأسمالية او استثمارات .

= جملة الأموال التي أمكن الحصول عليها = جملة الأموال المستخدمة

رابعاً : خطوات اعداد قائمة الموارد المالية واستخداماتها :

ويتم اعداد قائمة الموارد المالية واستخداماتها على خطوات ثلاث :

الخطوة الأولى : إعداد جدول رأس المال العامل لبيان قيمة التغير في رأس المال العامل نتيجة التغيرات التي طرأت على عناصر الأصول المتداولة وعناصر الخصوم المتداولة للمنشأة في نهاية سنتين متتاليتين .

الخطوة الثانية : اعداد جدول الميزانية المقارن ، مع استبعاد عناصر الأصول المتداولة والخصوم المتداولة ، ووضع رقم رأس المال محلها .

الخطوة الثالثة : اعداد قائمة الموارد المالية واستخداماتها التي تبين التغير الذي طرأ على عناصر الأصول الثابتة والخصوم الثابتة.

مثال ١ :

فيما يلي ميزانية احدى المنشآت في ٣١/ ١٢/ ٨٣ و ٣١/ ١٢/ ١٩٨٢ : ـ

	٣١/ ١٢/ ٨٣	٣١/ ١٢/ ٨٢
اراضي	٦٥ ٠٠٠	٤٥ ٠٠٠
مخزون آخر المدة	٤٥ ٠٠٠	٢٥ ٠٠٠
اوراق القبض	٣٥ ٠٠٠	٣٠ ٠٠٠
العملاء	٢٥ ٠٠٠	٢٠ ٠٠٠
النقدية	١٠ ٠٠٠	٢٠ ٠٠٠
	١٨٠ ٠٠٠	١٤٠ ٠٠٠
رأس المال	٧٠ ٠٠٠	٤٠ ٠٠٠
قرض طويل الأجل	٤٠ ٠٠٠	٤٥ ٠٠٠
موردون	٢٥ ٠٠٠	٤٠ ٠٠٠
أوراق دفع	١٥ ٠٠٠	٥ ٠٠٠
الربح المحتفظ به	٣٠ ٠٠٠	١٠ ٠٠٠
	١٨٠ ٠٠٠	١٤٠ ٠٠٠

والمطلوب : ـ

١ ـ اعداد جدول تغير رأس المال العامل .

٢ ـ اعداد جدول الميزانية المقارن مستخدماً رأس المال اعامل .

٣ ـ اعداد قائمة الموارد المالية واستخداماتها عن السنة المنتهية في ٣١/ ١٢/ ١٩٨٣ .

الخطوة الأولى : هي إعداد جدول رأس المال العامل : -

جدول تغيير رأس المال العامل:

	٣١/١٢/٨٣	٣١/١٢/٨٢
الأصول المتداولة		
مخزون أول المدة	٤٥ ٠٠٠	٢٥ ٠٠٠
أوراق القبض	٣٥ ٠٠٠	٣٠ ٠٠٠
العملاء	٢٥ ٠٠٠	٢٠ ٠٠٠
النقدية	١٠ ٠٠٠	٢٠ ٠٠٠
	١١٥ ٠٠٠	٩٥ ٠٠٠
الخصوم المتداولة :		
موردون	٢٥ ٠٠٠	٤٠ ٠٠٠
أوراق دفع	١٥ ٠٠٠	٥ ٠٠٠
	٤٠ ٠٠٠	٤٥ ٠٠٠
رأس المال اعامل	٧٥ ٠٠٠	٥٠ ٠٠٠

ويبدو من هذا الجدول :

	ليرة
ان رأس المال العامل بلغ في نهاية سنة ١٩٨٣	٧٥ ٠٠٠
بينما كان رأس المال العامل في نهاية سنة ١٩٨٣	٥٠ ٠٠٠
بزيادة في سنة ١٩٨٣ قدرها	٢٥ ٠٠٠

وتمثل زيادة رأس المال العامل زيادة قدرها ٢٥ ٠٠٠ ليرة في الموارد المالية للمنشأة على استخداماتها لتلك الموارد .

الخطوة الثانية : اعداد جدول الميزانية المقارنة : -

وتكون الخطوة التالية هي اعداد جدول الميزانية المقارنة مع استخدام رقم رأس المال العامل الذي يحل محل الأصول المتداولة والخصوم المتداولة .

ويظهر هذا الجدول في هذه الحالة على النحو الآتي : ـ

الميزانية المقارنة

	٣١/١٢/٨٣	٣١/١٢/٨٢	الموارد	الاستخدامات
رأس المال العامل	٧٥ ٠٠٠	٥٠ ٠٠٠		٢٥ ٠٠٠
اراضي	٦٥ ٠٠٠	٤٥ ٠٠٠		٢٠ ٠٠٠
	١٤٠ ٠٠٠	٩٥ ٠٠٠		
رأس المال	٧٠ ٠٠٠	٤٠ ٠٠٠	٣٠ ٠٠٠	
قرض طويل الأجل	٤٠ ٠٠٠	٤٥ ٠٠٠		٥ ٠٠٠
الربح المحتفظ به	٣٠ ٠٠٠	١٠ ٠٠٠	٢٠ ٠٠٠	
	١٤٠ ٠٠٠	٩٥ ٠٠٠	٥٠ ٠٠٠	٥٠ ٠٠٠

ويتبين من هذا الجدول : ـ

١ ـ الأراضي :

زادت من ٤٥ ٠٠٠ ليرة في نهاية السنة الأولى الى ٦٥ ٠٠٠ ليرة في نهاية السنة الثانية .

ويعني ذلك شراء اراض جديدة بمبلغ ٢٠ ٠٠٠ ليرة خلال السنة الثانية ١٩٨٣

ويبين ذلك **استخداماً لأموال المنشأة** قيمته ٢٠ ٠٠٠ ليرة لشراء أراض جديدة .

٢ ـ رأس المال :

زاد من ٤٠ ٠٠٠ ليرة الى ٧٠ ٠٠٠ ليرة اي بمبلغ ٣٠ ٠٠٠ ليرة خلال السنة الثانية .

ويعني ذلك الحصول على اموال قيمتها ٣٠ ٠٠٠ ليرة خلال سنة ١٩٨٣ .

ويمثل ذلك **زيادة في الموارد المالية** .

٣ ـ قروض طويل الأجل : ـ

نقص من ٤٥٠٠٠ الى ٤٠٠٠٠ لـيرة ويعنـي ذلك سداد ٥٠٠٠ لـيرة من القرض طويل الأجل .

ويمثل ذلك استخداماً لأموال المنشأة .

٤ ـ الربح المحتفظ به : ـ

زاد من ١٠٠٠٠ ليرة الى ٣٠٠٠٠ ليرة بما يعادل ٢٠٠٠٠ ليرة تمثل صافي ربح السنة .

ويعتبر صافي الربح مورداً من الموارد المالية الرئيسية للمنشأة .

وينبغي أن يلاحظ:

١ ـ أن مجموع عناصر الموارد المختلفة وقدره ٥٠,٠٠٠ ليرة يؤدي الى زيادة رأس المال العامل بهذا المبلغ.

٢ ـ أن مجموع عناصر الإستخدامات المختلفة وقدره ٢٥,٠٠٠ ليرة يؤدي إلى نقص رأس المال العامل بهذا المبلغ المجموع.

٣ ـ الزيادة في مجموع الموارد على الإستخدامات وقدرها ٢٥,٠٠٠ ليرة تمثل صافي الزيادة في رأس المال العامل.

وبهذا يظهر هذا المبلغ في جانب الإستخدامات كمتمم حسابي وليس باعتباره أحد عناصر الإستخدامات.

ونتيجة لذلك تظهر قائمة الموارد المالية واستخداماتها للمنشأة عن السنة المنتهية فى ٣١/ ١٢/ ٨٣ على النحو الآتي :

قائمة الموارد المالية واستخداماتها

الموارد المالية :		
صافي الربح	٢٠ ٠٠٠	
من زيادة رأس المال	٣٠ ٠٠٠	
جملة الموارد المالية	٥٠ ٠٠٠	٥٠ ٠٠٠
استخدامات الموارد المالية :		
لشراء أراضي	٢٠ ٠٠٠	
لسداد جزء من القرض طويل الأجل	٥ ٠٠٠	
جملة الاستخدامات	٢٥ ٠٠٠	٢٥ ٠٠٠
زيادة الموارد المالية على الاستخدامات		٢٥ ٠٠٠
وهو ما يعادل الزيادة في رأس المال العامل		

مثال ٢ :

فيما يلي الميزانية المقارنــة لاحــدى المنشــآت في ٣١/١٢/٨٢ وفي ٣١/١٢/١٩٨١ :

	٣١/١٢/٨٢	٣١/١٢/٨١
النقدية	٢٥ ٠٠٠	٣٠ ٠٠٠
العملاء	١٢٥ ٠٠٠	١٥٠ ٠٠٠
المخزون السلعي في آخر المدة	١٢٠ ٠٠٠	١٣٠ ٠٠٠
الأراضي	٢٦٠ ٠٠٠	١٣٠ ٠٠٠
آلات	٢٠٠ ٠٠٠	١٨٠ ٠٠٠
	٧٣٠ ٠٠٠	٦٢٠ ٠٠٠
أوراق الدفع	٨٥ ٠٠٠	٧٥ ٠٠٠
موردون	٢٥ ٠٠٠	٣٥ ٠٠٠
قرض طويل الأجل	١٤٠ ٠٠٠	١٥٠ ٠٠٠
رأس المال	٣٠٠ ٠٠٠	٢٨٠ ٠٠٠
مجمع الاستهلاك	٦٠ ٠٠٠	٤٠ ٠٠٠
الأرباح المحتفظ بها	١٢٠ ٠٠٠	٤٠ ٠٠٠
	٧٣٠ ٠٠٠	٦٢٠ ٠٠٠

والمطلوب :

١ ـ اعداد جدول تغير رأس المال العامل .

٢ ـ اعداد جدول الميزانية المقارن مستخدماً رأس المال العامل .

٣ ـ تصوير قائمة الموارد المالية واستخداماتها سنة ١٩٨٢ .

الخطوة الأولى : هي إعداد جدول رأس المال العامل : -

جدول تغير رأس المال اعامل

	في ٨٢/١٢/٣١	في ٨١/١٢/٣١
الأصول المتداولة		
النقدية	٢٥ ٠٠٠	٣٠ ٠٠٠
العملاء	١٢٥ ٠٠٠	١٥٠ ٠٠٠
المخزون السلعي في آخر المدة	١٢٠ ٠٠٠	١٣٠ ٠٠٠
	٢٧٠ ٠٠٠	٣١٠ ٠٠٠
الخصوم المتداولة		
أوراق الدفع	٨٥ ٠٠٠	٧٥ ٠٠٠
موردون	٢٥ ٠٠٠	٣٥ ٠٠٠
	١١٠ ٠٠٠	١١٠ ٠٠٠
رأس المال العامل	١٦٠ ٠٠٠	٢٠٠ ٠٠٠

ويبدو من هذا الجدول :

ان رأس المال العامل بلغ في نهاية السنة الأولى ٢٠٠ ٠٠٠ ليرة

بينما كان في نهاية السنة الثانية ١٦٠ ٠٠٠ ليرة

بنقص في السنة الثانية قدره ٤٠ ٠٠٠ ليرة

ويمثل نقص رأس المال العامل نقص قدره ٤٠ ٠٠٠ ليرة في الموارد المالية للمنشأة على استخداماتها لتلك الموارد .

الخطوة الثانية : اعداد جدول الميزانية المقارنة :

وتكون الخطوة التالية هي اعداد جدول الميزانية المقارن مع استخدام رأس المال العامل الذي يحل محل الأصول المتداولة والخصوم المتداولة .

ويظهر هذا الجدول في هذه الحالة على النحو الآتي :

جدول الميزانية المقارن

	في ٨٢/١٢/٣١ ليرة	في ٨١/١٢/٣١ ليرة	الموارد	الإستخدامات
الأصول:				
رأس المال العامل	١٦٠ ٠٠٠	٢٠٠ ٠٠٠	٤٠ ٠٠٠	
الأراضي	٢٦٠ ٠٠٠	١٣٠ ٠٠٠		١٣٠ ٠٠٠
الآلات	٢٠٠ ٠٠٠	١٨٠ ٠٠٠		٢٠ ٠٠٠
	٦٢٠ ٠٠٠	٥١٠ ٠٠٠		
الخصوم :				
القرض طويل الأجل	١٤٠ ٠٠٠	١٥٠ ٠٠٠		١٠ ٠٠٠
رأس المال	٣٠٠ ٠٠٠	٢٨٠ ٠٠٠	٢٠ ٠٠٠	
مجمع الاستهلاك	٦٠ ٠٠٠	٤٠ ٠٠٠	٢٠ ٠٠٠	
الربح المحتفظ به	١٢٠ ٠٠٠	٤٠ ٠٠٠	٨٠ ٠٠٠	
	٦٢٠ ٠٠٠	٥١٠ ٠٠٠	١٦٠ ٠٠٠	١٦٠ ٠٠٠

ويتبين من هذا الجدول : -

١ - الأراضي :

زادت بمبلغ ١٣٠ ٠٠٠ ليرة ويمثل ذلك استخداماً بهذا المبلغ .

٢ - الآلات :

زادت بمبلغ ٢٠ ٠٠٠ ليرة ويمثل ذلك استخداماً بهذا المبلغ .

٣ ـ قرض طويل الأجل :

نقص بمبلغ ١٠٠٠٠ ليرة ويمثل ذلك استخداماً بهذا المبلغ .

٤ ـ رأس المال :

زاد بمبلغ ٢٠٠٠٠ ليرة وتمثل هذه الزيادة مورداً مالياً .

٥ ــ الاستهلاك :

زاد بمبلغ ٢٠٠٠٠ ليرة ، وتظهر هذه الزيادة في جانب الموارد مع صافي الربح لتحديد مجموع الموارد المالية من العمليات . وسبق ان ذكرنا انه ينبغي اضافة الاستهلاك إلى صافي الربح لتحديد الموارد المالية للمنشأة من العمليات أي من نشاطها الرئيسي :

٦ ــ الربح المحتفظ به :

زاد بمبلغ ٨٠٠٠٠ ليرة يمثل صافي ربح السنة (بعد خصم الاستهلاك) . **وهو مورد من الموارد الرئيسية للمنشأة .**

وينبغي أن يلاحظ :

١ ــ أن مجموع عناصر الموارد المختلفة وقدره ١٢٠,٠٠٠ ليرة زيادة رأس المال العامل بهذا المبلغ .

٢ ــ أن مجموع عناصر الإستخدامات المختلفة وقدره ١٠,٠٠٠ إلى نقص رأس المال العامل بهذا المبلغ المجموع.

٣ ـ النقص في مجموع الموارد عن الإستخدامات وقدره يمثل صافي النقص في رأس المال العامل .

ولهذا يظهر هذا المبلغ في جانب الموارد كمتمم حسابي وأحد عناصر الموارد .

الخطوة الثالثة : اعداد قائمة الموارد المالية واستخداماتها : ـ

ويترتب على التحليل السابق اعداد قائمة الموارد المالية واستخداماتها على النحو الآتي :

قائمة الموارد المالية واستخداماتها

عن السنة المالية المنتهية في ٣١/ ١٢/ ١٩٨٢

	ليرة	ليرة
الموارد المالية :		
من صافي الربح	٨٠ ٠٠٠	
من الاستهلاك	٢٠ ٠٠٠	
من زيادة رأس المال	٢٠ ٠٠٠	
	١٢٠ ٠٠٠	١٢٠ ٠٠٠
استخدامات الموارد المالية :		
لشراء الأراضي	١٣٠ ٠٠٠	
لشراء الآلات	٢٠ ٠٠٠	
لسداد القرض طويل الأجل	١٠ ٠٠٠	
	١٦٠ ٠٠٠	١٦٠ ٠٠٠
نقص الموارد المالية على استخداماتها وهو ما يعادل النقص في رأس المال العامل		(٤٠ ٠٠٠)

ويتبين من هذا الجدول : ـ

- ان الموارد المالية خلال سنة ١٩٨٢ بلغت ١٢٠ ٠٠٠ ليرة
- ان الاستخدامات خلال تلك السنة بلغت ١٦٠ ٠٠٠
- بنقص في الموارد عن الاستخدامات قدره ٤٠ ٠٠٠
- وهو ما يعادل النقص في رأس المال العامل

تمارين

تمرين ١ :

قدمت اليك احدى المنشآت البيانات الآتية عن عملياتها خلال السنة المنتهية في ٣١/ ١٢/ ٨١ :

	ليرة
١ ـ بلغ صافي الربح عن السنة المنتهية في ٣١/ ١٢/ ٨١	١٠٠ ٠٠٠
٢ ـ بعد خصم الاستهلاك وقدره	٣٠ ٠٠٠
٣ ـ زيد رأس مال المنشأة بمبلغ	٥٠ ٠٠٠
٤ ـ باعت المنشأة اراضي بمبلغ	٢٠ ٠٠٠
٥ ـ اشترت المنشأة آلات بمبلغ	٤٥ ٠٠٠
٦ ـ اشترت المنشأة مبان جديدة بمبلغ	٣٥ ٠٠٠
٧ ـ سددت المنشأة قرضاً طويل الأجل بمبلغ	٢٥ ٠٠٠
٨ ـ سحب صاحب المنشأة من أرباح المنشأة	١٥ ٠٠٠

والمطلوب : تصوير قائمة الموارد المالية واستخداماتها عن السنة المنتهية في ٣١/ ١٢/ ٨١ .

تمرين ٢ :

قدمت اليك احدى الشركات البيانات الآتية عن عمليّاتها خلال السنة المنتهية في ٣١/ ١٢/ ٨٢ :

١ ـ بلغ صافي ربح السنة	٢٠٠ ٠٠٠
بعد خصم الاستهلاك وقدره	٥٠ ٠٠٠
٢ ـ باعت المنشأة آلات قديمة بمبلغ	٤٥ ٠٠٠
٣ ـ اشترت المنشأة آلات جديدة بمبلغ	٢٥٠ ٠٠٠
٤ ـ ردت عن رأس مالها اسهما بمبلغ	٦٠ ٠٠٠

٥ ـ باعت استثمارات (ثابتة) بمبلغ ٣٥ ٠٠٠

٦ ـ اصدرت سندات طويلة الأجل بمبلغ ٤٠ ٠٠٠

٧ ـ وزعت ارباحا بمبلغ ٥٥ ٠٠٠

والمطلوب : تصوير قائمة الموارد المالية واستخداماتها عن السنة المنتهية في ٣١/ ١٢/ ٨٢ .

تمرين ٣ :

فيما يلي الميزانية المقارنة لاحدى المنشآت في ٣١/ ١٢/ ١٩٨٢ وفي ٣١/ ١٢/ ١٩٨١ .

الأصول:	٣١/ ١٢/ ٨٢	٣١/ ١٢/ ٨١
النقدية	٥٠ ٠٠٠	٨٠ ٠٠٠
العملاء	١٠٠ ٠٠٠	١٠٠ ٠٠٠
المخزون السلعي	١٥٠ ٠٠٠	١٣٠ ٠٠٠
الأراضي	٤٥٠ ٠٠٠	٣٤٠ ٠٠٠
المجموع	٧٥٠ ٠٠٠	٦٥٠ ٠٠٠
الخصوم:		
الموردون	٣٠ ٠٠٠	٤٠ ٠٠٠
أوراق الدفع	٨٠ ٠٠٠	٧٠ ٠٠٠
قرض طويل الأجل	١٧٠ ٠٠٠	١٩٠ ٠٠٠
رأس المال	٣٣٠ ٠٠٠	٣٠٠ ٠٠٠
الأرباح المحتفظ بها	١٤٠ ٠٠٠	٠ ٠٠٠
المجموع	٧٥٠ ٠٠٠	٦٥٠ ٠٠٠

والمطلوب :

١ ـ اعداد جدول تغير رأس المال العامل .

٢ ـ اعداد جدول الميزانية المقارنة مستخدماً رأس المال العامل .

٣ ـ تصوير قائمة الموارد المالية واستخداماتها عن سنة ١٩٨٢ .

تمرين ٤ :

فيما يلي ميزانية إحدى المنشآت في ٣١/ ١٢/ ٨٣ وفي ٣١/ ١٢/ ٨٢ .

	٨٣/١٢/٣١	٨٢/١٢/٣١
النقدية	٣٠ ٠٠٠	٣٥ ٠٠٠
العملاء	١٣٠ ٠٠٠	١٥٥ ٠٠٠
المخزون السلعي	١٣٠ ٠٠٠	١٤٠ ٠٠٠
الأراضي	٢٧٠ ٠٠٠	١٤٠ ٠٠٠
الآلات	٢٥٠ ٠٠٠	٢٣٠ ٠٠٠
المجموع	٨١٠ ٠٠٠	٧٠٠ ٠٠٠
أوراق الدفع	٩٠ ٠٠٠	٨٠ ٠٠٠
موردون	٣٠ ٠٠٠	٤٠ ٠٠٠
قرض طويل الأجل	١٥٠ ٠٠٠	١٦٠ ٠٠٠
رأس المال	٣١٠ ٠٠٠	٢٩٠ ٠٠٠
مجمع الاستهلاك	٨٠ ٠٠٠	٦٠ ٠٠٠
الأرباح المحتفظ بها	١٥٠ ٠٠٠	٧٠ ٠٠٠
	٨١٠ ٠٠٠	٧٠٠ ٠٠٠

والمطلوب :

١ ـ إعداد جدول تغير رأس المال العامل.

٢ ـ إعداد جدول الميزانية المقارنة مستخدماً رأس المال العامل.

٣ ـ تصوير قائمة الموارد المالية واستخداماتها عن سنة ١٩٨٢ .

محتويات الكتاب

المكتبة
المحاسبية

